

ESCUELA DE DOCTORADO

**PROGRAMA: ADMINISTRACIÓN, HACIENDA Y JUSTICIA EN EL
ESTADO SOCIAL**



**VNiVERSIDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

**EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN
PÚBLICA: INFLUENCIA DE LOS FACTORES
EMOCIONALES**

TESIS DOCTORAL PRESENTADA POR

SANDRA BARRIO CARVAJAL

Bajo la dirección de los doctores:

D. Ricardo Rivero Ortega

D. Antonio Arias Rodríguez

Salamanca, septiembre 2020

**PROGRAMA DE DOCTORADO ADMINISTRACIÓN, HACIENDA Y
JUSTICIA EN EL ESTADO SOCIAL**

TESIS DOCTORAL

**EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA: INFLUENCIA
DE LOS FACTORES EMOCIONALES**

Doctorando:

Sandra Barrio Carvajal

Directores:

D. Ricardo Rivero Ortega D. Antonio Arias Rodríguez

Salamanca, septiembre, 2020

AGRADECIMIENTOS

A mi padre, que ha sido el artífice de esta tesis.

RESUMEN

Este trabajo profundiza en dos elementos fundamentales para la gestión de las organizaciones:

- Las competencias emocionales
- El control interno

En la actualidad, la importancia creciente de las capacidades emocionales exige su consideración para una adecuada gestión de los recursos humanos. El sector público no debe quedarse atrás y debe evolucionar en este entorno VUCA en el que nos encontramos. Por tanto, se deben analizar y aplicar las últimas tendencias de cara a conseguir mayores niveles de eficiencia en los recursos humanos vinculados a estas organizaciones.

El control interno es otro de los aspectos fundamentales que se deben tener en cuenta durante la gestión, como instrumento con la finalidad de evitar los posibles riesgos con los que deben de enfrentar las organizaciones o para minimizar el efecto de los mismos.

En esta tesis nos hemos centrado en estos dos elementos, fusionando el modelo COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway), que marcó un hito en el control interno, con el modelo de Goleman de competencias emocionales, que ha supuesto un gran avance en la gestión de los recursos humanos. Se ha planteado una hipótesis con tres variables, que serán explicadas en la metodología y que son, las competencias emocionales, las actividades de control y los perfiles de auditor. Se analiza, por tanto, la repercusión que tienen las competencias emocionales, y si tienen influencia en las tareas de control interno, así como en los distintos perfiles de auditor que pueden existir.

Las herramientas utilizadas para la recopilación de los datos de este estudio han sido dos, un panel de expertos, y una encuesta remitida a profesionales del sector de la auditoría.

Se ha demostrado que los factores emocionales tienen una influencia significativa en el control interno y en las competencias de los auditores, dentro del marco del sector público. Este análisis puede contribuir a nuevas aplicaciones en la gestión de la eficiencia del sector público, aportando una visión enriquecedora de la persona y del trabajo.

ABSTRACT

This work delves into two fundamental elements for the management of organizations:

- Emotional competencies
- Internal control

At present, the growing importance of emotional capacities demands their consideration for an adequate management of human resources. The public sector must not be left behind and must evolve in this VUCA environment in which we find ourselves. Therefore, the latest trends must be analyzed and applied in order to achieve higher levels of efficiency in human resources linked to these organizations.

Internal control is another of the fundamental aspects that must be taken into account during management, as an instrument in order to avoid the possible risks that organizations must face or to minimize their effect.

In this thesis we have focused on these two elements, merging the COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway) model, which marked a milestone in internal control, with the Goleman model of emotional competencies, which has represented a great advance in The management of human resources. A hypothesis has been proposed with three variables, which will be explained in the methodology and which are, emotional competencies, control activities and auditor profiles. Therefore, the impact of emotional competencies is analyzed, and if they have an influence on internal control tasks, as well as on the different auditor profiles that may exist.

The tools used to collect the data for this study have been two, a panel of experts, and a survey sent to professionals in the auditing sector.

Emotional factors have been shown to have a significant influence on internal control and the competencies of auditors within the public sector framework. This analysis can contribute to new applications in the management of public sector efficiency, providing an enriching vision of the person and the work.

ABREVIATURAS	15
INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN. VISIÓN GENERAL DE LA TESIS	17
1.OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN Y ESCENARIO DE TRABAJO.....	17
a. El marco de la psicología aplicado a la gestión emocional del control	17
b. Evolución conceptual del control interno y aplicación en el sector publico.....	19
c. Rol de la inteligencia emocional en la organización y en el sistema de control.....	22
d. Objetivos del estudio	22
2. MARCO DE LA INVESTIGACIÓN.....	23
a. Aportaciones del tema a investigar al conocimiento científico.....	23
b. Criterios para el abordaje de la cuestión	24
3. HIPOTESIS DE LA INVESTIGACIÓN.....	25
a. Características de la hipótesis.....	25
b. Propuesta de un nuevo modelo: integral e implementable.....	25
c. Interrelación de las variables del estudio.....	26
4. PROCESO DE INVESTIGACIÓN Y METODOLOGÍA	27
a. Modelo de investigación	27
b. Herramientas: encuesta y método Delphi en panel de expertos.....	27
c. Análisis de datos: medidas estadísticas y aplicaciones informáticas.....	29
d. Estructura y contenido.....	29
CAPÍTULO 1. EL CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO.....	33
1.1 CONCEPTO DE SECTOR PUBLICO	33
1.2 CONFIGURACIÓN ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.	39
1.3 TIPOS DE CONTROLES EN EL SECTOR PÚBLICO.....	46
1.4. HISTORIA Y CONCEPTO DE CONTROL INTERNO	50
1.5 EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	55
1.6 MODELO COSO DEL CONTROL INTERNO.....	70
1.7 EL RIESGO EN EL SECTOR PÚBLICO Y EL MODELO COSO-ERM	78
1.8 NUEVAS TENDENCIAS EN LA GESTIÓN DE RIESGOS DEL CONTROL INTERNO.....	88
CAPÍTULO 2. LA AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO.....	101
2.1 HISTORIA Y CONCEPTO DE AUDITORIA.....	101
2.2 LA AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO.....	106

2.3 MARCO NORMATIVO APLICABLE.....	118
2.4. EL AUDITOR Y SU TIPOLOGÍA.....	124
2.5. CARACTERÍSTICAS, HABILIDADES Y COMPETENCIAS DE LOS AUDITORES.	127
2.6 LA ÉTICA EN EL AUDITOR	134
CAPÍTULO 3. GESTIÓN EMOCIONAL	149
3.1 CONCEPTO DE INTELIGENCIA Y TIPOLOGÍA.....	149
3.2. LA INTELIGENCIA EMOCIONAL DE GARDNER A GOLEMAN	155
3.3 LA GESTIÓN EMOCIONAL EN LA ORGANIZACIÓN	165
3.4 GESTIÓN EMOCIONAL DURANTE UNA CRISIS.....	170
3.5 GOLEMAN Y LA GESTIÓN EMOCIONAL.....	175
3.6 OTROS CAMPOS DE LA GESTIÓN EMOCIONAL.....	179
CAPÍTULO 4. EL FACTOR HUMANO Y LA GESTIÓN EMOCIONAL.....	199
4.1 EL ASPECTO HUMANO DE LA GESTIÓN EMOCIONAL: EL CAPITAL EMOCIONAL.....	199
4.2 FILOSOFIA DE GESTION Y RIESGOS PSICOSOCIALES.	206
4.3 ASPECTOS MOTIVACIONALES	211
4.4 FACTORES PSICOLOGICOS DEL CONTROL EN AUDITOR Y AUDITADO	217
4.5 LOS HEURÍSTICOS Y LOS SESGOS EN EL AUDITOR	237
4.6 LA INTELIGENCIA EMOCIONAL EN LA AUDITORÍA DEL FRAUDE.....	252
CAPÍTULO 5. EL CONTROL INTERNO Y LOS FACTORES EMOCIONALES. INTERRELACIÓN Y METODOLOGÍA APLICADA.	261
5.1 COMPETENCIAS EMOCIONALES COMO VARIABLES INDEPENDIENTES	261
5.2 LAS ACTIVIDADES Y ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO COMO VARIABLES DEPENDIENTES.....	268
5.3 BARRERAS EMOCIONALES EN EL CONTROL INTERNO COMO ASPECTOS LIMITATIVOS EN LA GESTION DE LA ORGANIZACIÓN.....	278
5.4 RELACIÓN ENTRE LAS VARIABLES COMPETENCIAS EMOCIONALES Y EL CONTROL INTERNO	292
5.5. RELACION ENTRE LAS VARIABLES COMPETENCIAS EMOCIONALES Y LOS PERFILES DE AUDITOR O AUDITTIPOS.....	303

5.6. ASPECTOS METODOLOGICOS. HERRAMIENTAS Y MODELOS DE CUESTIONARIOS.....	309
CAPÍTULO 6. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS.....	316
6.1 EFECTO DE LAS COMPETENCIAS EMOCIONALES EN LAS DISTINTAS ACTIVIDADES DE CONTROL INTERNO.....	316
6.2 EFECTO DE LAS COMPETENCIAS EMOCIONALES EN EL PERFIL DE AUDITOR	336
6.3 LA PIRÁMIDE COMPETENCIAL Y REFLEXIONES FINALES.....	344
CAPÍTULO.7 CONCLUSIONES	350
ÍNDICE DE FIGURAS	354
BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTACIÓN	356



ABREVIATURAS

ACCA	Associaton of Chartered Certified Accountants
CEO	Chief Executive Officer
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway
CI	Cociente Intelectual
CMI	Cuadro de Mando Integral
EEUU	Estados Unidos
EFQM	European Foundation Quality Management
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior
EQ	Coeficiente Emocional
ERM	Enterprise Risk Management
FIE	Factor de Inteligencia Emocional
IA	Inteligencia Artificial
IAI	Instituto de Auditores Internos
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OCEX	Órganos de Control Externo
TAD	Teoría de la Autodeterminación
TCU	Tribunal de Cuentas
VUCA	Volatility, Uncertatinty, Complexity y Ambiguity



INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN. VISIÓN GENERAL DE LA TESIS

1.OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN Y ESCENARIO DE TRABAJO

a. El marco de la psicología aplicado a la gestión emocional del control

El propósito del presente trabajo de investigación es analizar la interrelación entre los dos modelos que han marcado un hito en sus respectivas áreas de conocimiento, tanto en las entidades públicas como en las privadas. De una parte, se presentará y analizará el moderno concepto de control interno de las organizaciones, según el enfoque COSO y, en especial, de la Administración Pública; de otra parte, se estudiará el concepto de inteligencia emocional, desde la perspectiva de Goleman, valorando su incidencia en el ámbito del control interno del sector público.

Aportamos un enfoque y una metodología distinta al estudio tradicional de la economía, que se ve así enriquecida con los recientes estudios que integran los conceptos neurofisiológicos, hasta el punto de proponer una rama propia de la ciencia como la neuroeconomía, que con seguridad seguirá avanzando con las innovaciones tecnológicas que se están produciendo.

Como dice el Nobel de economía KAHNEMAN¹, en los últimos 25 años ha sucedido mucho la conversación entre la economía y la psicología. La iglesia de la economía admitió, e incluso premió, a algunos académicos que antes hubieran sido considerados como herejes, y el análisis económico convencional se está realizando con asunciones de que, muchas veces, resultan más plausibles psicológicamente que en el pasado. Así, ahora parece probable que la brecha entre los enfoques de ambas disciplinas se aproxima de manera permanente.

Algunas de las ideas de esta nueva ciencia surgen de autores que proponen integrar los principios y percepciones de la psicología cognitiva en el análisis económico,

¹ Kahneman, D., *Una perspectiva psicológica de la economía*, Revista de la Asociación IUS ET VERITAS, ISSN 1995-2929, n.º. 46, 2013, pp. 420-429. Kahneman, es un psicólogo y economista que recibió el premio Nobel de economía en el año 2002. Su principal contribución a la ciencia económica consiste en el desarrollo, junto a Amos Tversky, de la denominada teoría de las perspectivas, según la cual los individuos toman decisiones, en entornos de incertidumbre, que se apartan de los principios básicos de la probabilidad. A este tipo de decisiones lo denominaron atajos heurísticos.

especialmente los fenómenos del juicio humano y de la toma de decisiones económicas bajo condiciones de incertidumbre.

En el año 2017, el economista estadounidense Richard Thaler, recibió el premio Nobel de economía por su investigación sobre las consecuencias de los mecanismos psicológicos y sociales en las decisiones de los consumidores y los inversores estableciendo una relación entre psicología y economía, demostrando que las decisiones financieras no son siempre racionales, y sí profundamente humanas. En palabras de THALER², "la *economía del comportamiento* intenta incorporar ideas de otras ciencias sociales, en especial de la psicología, para enriquecer el modelo estándar".

Existen numerosos antecedentes al tema que tanto Kahneman como Thaler han puesto de actualidad en la última década, ya que en 1881, Gabriel Tarde³ contribuía a cimentar los orígenes de la psicología económica, como autor del primer libro escrito sobre la materia, denominado "Psicología Económica". Otros pioneros fueron Wilhelm Wundt, George Katona y Paul Albu. También, investigadores más recientes como Fred van Raaij, Stephen E. G. Lea y Paul Webley.

Como señalan ALEJO RIVEROS et al., la conducta económica se manifiesta de muchas formas, tanto que sería casi imposible describir todos los tópicos de investigación de la Psicología Económica, pero se pueden señalar, entre otros, algunos de los siguientes que propone Fred van Raaij (1990) según cita del artículo de referencia⁴:

- El comportamiento del consumidor.
- La investigación relacionada con el impacto de la publicidad en actitudes, cogniciones y conductas.
- El estudio de la conducta empresarial, especialmente en las actuaciones de compra e inversión.
- La percepción del riesgo en los entornos de incertidumbre.
- La energía y el medio ambiente en relación a su consideración de sus efectos en el consumo y en la producción.

² Thaler, R.H., *Economía del comportamiento: pasado, presente y futuro*. Revista de Economía Institucional, vol. 20, nº 38, 2018, pp. 9-43.

³ Alejo Riveros, A., Rojas Arias, P., Pérez Acosta, A.M., *Psicología y asuntos económicos*. Revista International Journal of Psychological Research, Vol. 1, nº1, 2008, pp. 40-57.

⁴ Alejo Riveros, A., Rojas Arias, P., Pérez Acosta, A.M, op. cit.



- El efecto del sentimiento del consumidor en relación con el gasto, el ahorro y la solicitud de préstamos, así como su íntima relación con la incertidumbre.
- La satisfacción del consumidor como concepto relativo, centrado en la discrepancia entre las expectativas y la percepción posterior de un producto o servicio.

Estos nuevos conceptos afectan especialmente al control interno de las organizaciones y por tanto a su misma estructura de la gestión, asegurando que se establecen los controles adecuados que permitan formular una información confiable.

b. Evolución conceptual del control interno y aplicación en el sector público

Dentro de las Administraciones Públicas, el cumplimiento del artículo 103 de la Constitución Española impone la exigencia de una gestión eficiente de los recursos humanos. Dado que la motivación mediante mejoras económicas se encuentra sometida a importantes restricciones de la estabilidad presupuestaria⁵ cobra especial importancia el estudio de las competencias emocionales y cómo estas afectan a los empleados públicos, de forma que se pueda mejorar la administración de los recursos humanos. Estudiaremos en este trabajo la influencia de esa gestión en el control interno.

Como referencia imprescindible hay que destacar el modelo COSO⁶ (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway) que ha supuesto una base fundamental para realizar una evaluación del control interno de una organización.

El informe COSO es el fructífero resultado de la investigación de un grupo de trabajo en EE.UU. integrado por la Comisión Treadway⁷ con el objetivo de definir un nuevo marco conceptual de control interno capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que se

⁵ Según el artículo 135 de la Constitución Española, “Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria”.

⁶ En 1992 la comisión Treadway publicó el primer informe *Internal control- Integrated Framework*, con la finalidad de que las organizaciones puedan evaluar y mejorar sus sistemas de control interno, es el denominado Informe COSO I. En el año 2004 se publicó el Enterprise Risk Management- Integrated framework, conocido como COSO II o COSO ERM. En mayo de 2013 se publicó la tercera versión Internal Control- Integrated Framework conocido como COSO III.

⁷ Constituida por miembros de las cinco principales organizaciones norteamericanas del sector: La Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto de Auditores Internos (IIA), el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), la Asociación de Ejecutivos de Finanzas Internacionales (FEI) y la Asociación Nacional de Contadores.

utilizan sobre este tema. Según este conocido enfoque, el control interno posee cinco componentes que pueden ser implementados en todas las organizaciones:

1. Ambiente de control
2. Valoración de riesgos
3. Actividades de control
4. Información
5. Supervisión.

En este trabajo se ha utilizado el modelo original o COSO I, ya que las posteriores versiones de COSO son en realidad un detalle más profundo de los cinco componentes de control establecidos originalmente. Un modelo, en definitiva, que se considera fundamental en cualquier organización de todo el mundo que aspire a implantar y evaluar un buen sistema de control interno.

Un buen ejemplo de su aceptación generalizada es la aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. La norma establece las bases para instaurar un adecuado control interno en las entidades locales y configura un modelo más en línea con el que se viene aplicando en el resto del sector público.

Los fines y objetivos⁸ que el citado reglamento pretende, terminando con el vacío legal existente en esta materia, son reforzar el papel y las funciones de los órganos de intervención, garantizar una mayor profesionalidad y eficacia en el ejercicio de sus funciones, homogeneizar los procedimientos de control interno, asimilándolos a la estructura establecida para el sector público estatal, así como permitir una gestión más eficaz, homogénea y transparente de las entidades locales en todo el territorio nacional, dada la importancia de las funciones que los órganos de control interno desempeñan en las corporaciones locales y su repercusión en el interés general.

La influencia de la perspectiva COSO y el análisis de riesgos queda de manifiesto en el artículo 31 del mencionado Real Decreto 424/2017, que exige elaborar un Plan Anual de Control Financiero para recoger las actuaciones de control permanente y auditoría pública a realizar durante el ejercicio, diferenciando aquellas actuaciones cuya realización por el órgano interventor derive de una obligación legal y las que anualmente se seleccionen sobre

⁸ Fernández Domínguez, M.J., *Novedades introducidas por el RD 424/2017 en el régimen jurídico del control interno de los entes locales*, revista *presupuesto y gasto público* n° 91, 2018, pp. 45-63.

la base de un análisis de riesgos. Una vez identificados los riesgos éstos deben ser evaluados, de forma que se puedan concretar las acciones en función de la identificación y evaluación de los riesgos detectados. Como RUIZ SÁNCHEZ ha dicho acertadamente este nuevo modelo entraña un cambio de cultura administrativa frente al tradicional modelo de control local⁹.

Esta evolución era previsible y razonable. La función interventora supone una modalidad de control de legalidad de diseño clásico, basada en la revisión detallada de los expedientes confeccionados por los gestores. Como reconocen los propios interventores¹⁰ se fiscaliza “acto por acto, es decir uno a uno, lo que supone una paralización de la gestión que, por breve que sea, conlleva las críticas de las áreas gestoras”. La introducción del enfoque de riesgo exige el fortalecimiento en competencias de control dejando abierto el debate acerca de si se debe apostar por una fiscalización de cantidad o calidad¹¹.

Sin embargo, el derecho administrativo económico presenta una característica peculiar diferenciadora del resto de las ramas del ordenamiento jurídico: la motorización legislativa que RIVERO ORTEGA¹² calcula en torno a 200.000 normas vigentes. Esta combinación de aceleración y acumulación normativa obliga a los responsables del control (interno y externo) a un esfuerzo de actualización y que introduce un nuevo factor de riesgo en el ejercicio de la profesión, que el Consejero de la Cámara de Cuentas de Andalucía, Enrique Benítez Palma¹³, ha descrito con maestría:

“Para evitar la desactualización, que en la rutina o hacer el del trabajo de control algo superfluo, es importante analizar la realidad, discutir con datos en la mano lo que está ocurriendo, poner los medios necesarios para que se puedan afrontar las tareas de control de legalidad, intervención y fiscalización. con garantías. De lo contrario, el nunca pretendido

⁹ Ruiz Sánchez, J.M. ; Aparisi Aparisi M.C. y Pardo Blázquez, T. *Antecedentes legislativos del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se desarrolla el régimen del control interno de las Entidades Locales* en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, nº. Extra 2 (Coordinado por José María Ruiz Sánchez), 2018, p. 46.

¹⁰ Josa Arbonés, N. y Ruiz García, E. *La fiscalización e intervención limitada previa en régimen de requisitos básicos* en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, nº. Extra 2 (Coordinado por José María Ruiz Sánchez), 2018, p. 91.

¹¹ García Muñoz, J. *Claves abiertas por el enfoque de riesgos en la fiscalización local. Viaje a lo operativo. Cantidad o calidad* en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, nº. Extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, pp. 79-92.

¹² Rivero Ortega, R. “Derecho administrativo económico”. Marcial Pons, 2018, p.49 y ss.

¹³ Benítez Palma, E., *Aceleración normativa, control interno y control externo del sector público local: el viaje a ninguna parte* en Revista de estudios locales. CUNAL, nº. 217, 2018 (Monográfico sobre el Control Interno), p. 255.

viaje a Ítaca se convertirá en un verdadero viaje a ninguna parte, lleno de frustración, desmotivación e impotencia”.

c. Rol de la inteligencia emocional en la organización y en el sistema de control

La inteligencia emocional puede desarrollarse y convertirse en una ventaja competitiva para las organizaciones y los individuos. Por tanto, las capacidades emocionales, dependen de su gestión eficaz suponiendo un factor positivo o negativo en el desarrollo del trabajo de las personas.

Por ello, analizaremos las capacidades emocionales que influyen en el control interno y que además tienen una relación directamente proporcional al mismo. Esto significa que, si se gestionan de forma adecuada, pueden provocar un impacto positivo en la implantación de un sistema de control interno y, además, generar mejoras en el rendimiento de un auditor cuando realiza su trabajo. De forma contraria, si no se gestionan las emociones de la manera adecuada, pueden provocar un impacto negativo tanto en el control interno de las organizaciones como el desarrollo profesional de los auditores.

En esta línea de pensamiento, resaltamos la importancia del perfil del auditor. El conocimiento adecuado de las características de un puesto de trabajo redundará en mejorar la eficiencia en el desarrollo de su trabajo. Como parte del estudio, también proponemos una serie de perfiles de auditor, analizándolos y valorando los más adecuados para formar al personal de la manera que permita optimizar los recursos humanos en una Organización.

d. Objetivos del estudio

Esta investigación tiene un doble objetivo, referido a los ámbitos académico y profesional.

1. En el ámbito académico, la teoría del modelo COSO, que en el control interno ha renovado conceptos y sistemas de trabajo, se relaciona con el modelo teórico, en psicología, de inteligencia emocional de Goleman, que ha impregnado diferentes facetas del conocimiento académico. Consideramos que, en este sentido, es importante iniciar una vía de investigación para reflexionar sobre la incidencia del mismo en la gestión del control interno en las organizaciones, en general, y en la Administración Pública en particular.



2. En el ámbito profesional, la fusión de estos dos modelos puede aportar una vía de estudio novedosa, facilitando que la aplicación práctica de estas ideas en el control interno y en auditoría, sirva para aportar valor y enriquecer esta función.

2. MARCO DE LA INVESTIGACIÓN

a. Aportaciones del tema a investigar al conocimiento científico.

Como se ha señalado, la tesis pretende cubrir un vacío en el conocimiento académico, con aplicación práctica a la gestión de la organización en el sector público, aunque también aplicable al sector privado.

En este escenario pretendemos presentar lo que la gestión emocional puede aportar. Existen diversas tendencias de actualidad que se centran en el estudio de las competencias emocionales y en su aplicación en la gestión de los recursos humanos. Su estudio exige una aproximación a la neurociencia, que consiste en el estudio del sistema nervioso y del cerebro desde aspectos estructurales y funcionales, facilitando de esta forma la comprensión del proceso de aprendizaje. Por tanto, analiza cómo la actividad del cerebro se relaciona con la psique y el comportamiento, lo que hace posible comprender las conductas de los individuos y de cómo se aprende y guarda la información del cerebro. De esta forma se obtienen conclusiones sobre cómo el funcionamiento del cerebro afecta a las emociones de un individuo, ya que éstas resultan clave en el proceso de aprendizaje y los recuerdos. En la actualidad, son cada vez más los expertos¹⁴ que entienden se debería fomentar más el estudio de las neurociencias y la inteligencia emocional, de forma que se puedan aplicar desde edades tempranas en las personas.

Para acercarse a la gestión emocional se deben conocer las construcciones científicas de Daniel Goleman, psicólogo que en los años 90 divulgó el concepto ya existente, aunque hasta entonces desconocido, de la inteligencia emocional, publicando en 1995, su conocido

¹⁴ Goleman, D. en “El cerebro y la inteligencia emocional”, 2011, pp.157-158, indica que sería buena idea ayudar a todos los niños a empezar a aprender pronto, y defiende el movimiento que ha dado en llamarse «aprendizaje socioemocional» (SEL, según sus siglas en inglés), que se concreta en programas escolares que recogen todo el abanico de capacidades de inteligencia emocional. Todas las competencias de la IE se desarrollan con el aprendizaje vital, a partir de la infancia, pero el SEL ofrece a todos los niños igualdad de oportunidades para dominarlas. Siegel, D. y Payne Bryson, T., en *The child's brain*, Bantam Doubleday Dell Publishing Group Inc, 2011, a lo largo de toda la obra resaltan la importancia de la educación emocional insistiendo en la importancia de cultivar un desarrollo emocional e intelectual sano para que los niños puedan tener una vida equilibrada, significativa y conectada.

libro de mismo título¹⁵. Su decisiva influencia ha dejado prácticamente obsoletas las teorías que proponían el coeficiente intelectual (CI) como la forma óptima de medir la inteligencia de un individuo. Se sabe ahora que tan importante es tener un buen CI como un buen coeficiente emocional, indicando GOLEMAN¹⁶ la creciente evidencia de que el éxito escolar depende de variados factores emocionales, configurados antes incluso de que el niño inicie el proceso de escolarización. Según Goleman asistimos a una peligrosa paradoja¹⁷: “cuanto mayor es el CI, menor parece ser la inteligencia emocional”.

b. Criterios para el abordaje de la cuestión

La decisión de realizar la investigación que se presenta, responde a los siguientes criterios que permiten reflexionar sobre la utilidad de un estudio de estas características:

- a. Cobertura de un vacío en el conocimiento. En nuestro interés por los dos modelos teóricos planteados, al menos de forma amplia y profunda.
- b. Conveniencia. La idea de que dos modelos, que tienen como ejes fundamentales un elemento común, que es la persona, como base del sistema de control interno (en el modelo COSO) y como objeto de estudio (en la teoría de Goleman) nos parece una razón de peso para estudiar la interrelación de las dos teorías.
- c. Relevancia. El desarrollo del modelo de gestión emocional en auditoría puede aportar nuevos puntos de vista en la investigación académica y, a la vez, ser de utilidad en el ámbito de la aplicación del control interno en el sector público.
- d. Implicaciones prácticas. La praxis del ejercicio de la auditoría y la definición del perfil del auditor se beneficiarán de la implantación de un nuevo enfoque, que sirva para optimizar su trabajo.

¹⁵ Goleman, D. “Emotional intelligence”. Ed. Bantam books. 1995. En esta obra Daniel Goleman sostiene que nuestra visión de la inteligencia humana es estrecha, indicando que existen un conjunto de habilidades a las que llama “inteligencia emocional”.

¹⁶ Goleman, D., op.cit., 1995, p. 125.

¹⁷ Goleman, D., indica en su libro que es muy posible que el conjunto de datos más perturbadores en este sentido proceda de una investigación exhaustiva llevada a cabo entre padres y profesores que demuestra que la actual generación de niños padece más problemas emocionales y que, hablando en términos generales, suelen ser más solitarios, deprimidos, irascibles, desobedientes, nerviosos, inquietos, impulsivos y agresivos que la generación precedente, “Working with emotional intelligence”, Ed. Bantam books, 1999, p.11.



3. HIPOTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

a. Características de la hipótesis

De acuerdo con el tratado de “Metodología de la investigación”¹⁸ las características de nuestra hipótesis cumplen con los siguientes requisitos:

- La hipótesis se refiere a una situación real en la que se contemplan variables (que se indican a continuación) relativas al comportamiento profesional en la organización susceptibles de observación.
- Las variables del modelo cumplen con las exigencias de ser comprensibles, precisas y concretas.
- La relación entre las variables es clara y verosímil, es decir, lógica.
- Los términos y variables de la hipótesis, así como la relación planteada entre ellos son observables y medibles (incluso en los aspectos cualitativos que se pueden traducir a escalas cuantitativas) y tienen referentes teóricos y empíricos, en la realidad del sector público, dado el creciente interés que suscita la metodología COSO y la aplicación de la inteligencia emocional.
- Es posible establecer asociaciones y correlaciones entre las variables.

b. Propuesta de un nuevo modelo: integral e implementable

Es un modelo integral, porque aborda aspectos diferentes del conocimiento como son las teorías del control interno en la organización y los pone en relación con aspectos del conocimiento de la psicología. Es implementable, porque desde la perspectiva empírica puede contribuir a nuevas aplicaciones en la gestión del sector público, con una visión enriquecedora de la persona y del trabajo.

En el modelo es posible definir conceptual y operacionalmente las variables del estudio, en sus aspectos cualitativos y cuantitativos, acreditando que gozan de estas características: son concretas, sencillas y medibles.

¹⁸ Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., Baptista Lucio, P., “Metodología de la investigación” McGraw-Hill Interamericana México, 2004, p. 116.

Variables dependientes

Serán los elementos y actividades de control interno, además de los perfiles de auditor, en las que se observarán la influencia de las siguientes variables independientes.

Variables independientes

De acuerdo con el modelo de inteligencia emocional Goleman, basándose en la teoría de Salovey, serán las cinco competencias básicas en las personas¹⁹:

1. Conciencia de uno mismo.
2. Autorregulación.
3. Motivación.
4. Empatía.
5. Habilidades sociales.

c. Interrelación de las variables del estudio.

Esta interrelación es bidireccional, de forma que la relación de dependencia de las variables podría hacer que las variaciones consideradas dependientes también ejerzan algún tipo de influencia en el desarrollo de las competencias emocionales.

Los estudios correlacionales tienen como propósito evaluar la relación que existe entre dos o más conceptos, categorías o variables en un contexto en particular. La utilidad y el propósito principal de los estudios correlacionales cuantitativos son saber cómo se puede comportar un concepto o una variable conociendo el comportamiento de otras variables relacionadas²⁰. Esta correlación es la que se pretende analizar en los capítulos 5 y 6 de la tesis.

A lo largo de los próximos capítulos se pondrá de manifiesto la influencia de las variables independientes señaladas, derivadas del escenario que se ha descrito, en las actividades de control interno y los perfiles de auditor.

¹⁹ Goleman, D. op. cit., pp.33-34. Goleman se basa en la definición de Salovey que subsume a las inteligencias personales de Gardner y las organiza hasta llegar a abarcar cinco competencias principales.

²⁰ Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., Baptista Lucio, P., op. cit., 2004, p. 98.



4. PROCESO DE INVESTIGACIÓN Y METODOLOGÍA

a. Modelo de investigación

Nuestro modelo de investigación adopta un enfoque explicativo, siendo la característica de los estudios explicativos que “van más allá de la descripción de conceptos o fenómenos o del establecimiento de relaciones entre conceptos; están dirigidos a responder a las causas de los eventos, sucesos y fenómenos físicos o sociales. Como su nombre indica, su interés se centra en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se da éste, o por qué se relacionan dos o más variables.²¹”

Se realiza la selección y recolección de datos con un criterio válido y confiable aspecto que resulta fundamental, para llevar a cabo inferencias y análisis estadístico. El uso de las herramientas que a continuación se citan es clave para garantizar estas cualidades en los datos que se utilizan. Posteriormente, se realiza el análisis de los datos mediante herramientas informáticas y formulaciones estadísticas que permiten la interpretación y valoración de la información, para llegar a las conclusiones del trabajo de investigación.

b. Herramientas: encuesta y método Delphi en panel de expertos

A continuación, se indica la metodología Delphi que se ha utilizado para la elaboración del estudio del control interno, siendo la técnica seleccionada el panel de expertos. Para la explicación de este método se ha tomado un artículo de investigación²² que explica el mismo.

Este método fue creado en Santa Mónica, Estados Unidos en la Research and Development Corporación (Rand Corporation, en inglés) para investigar el impacto de la tecnología en la guerra. En esta primera aplicación realizada en 1951 y desclasificada 10 años después se preguntó a 7 expertos sobre el futuro del arsenal norteamericano.

Su propia denominación avala su inicial empleo predictivo. Delfos (en español), fue una antigua ciudad griega ubicada en la base del Monte Parnaso, donde estaba emplazado el Templo de Apolo, lugar al que los griegos incluidos los gobernantes acudían para consultar a la pitonisa sobre el desenlace de cuestiones que le preocupaban. Las sacerdotisas para responder las preguntas entraban en trance, emitían sonidos y frases incoherentes que eran

²¹ Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., Baptista Lucio, P., op. cit., 2004, p. 101.

²² García Valdés, M. y el Suárez Marín, M. *El método Delphi para la consulta a expertos en la investigación científica*, Rev Cubana Salud Pública vol.39 n°.2, 2013, pp.253-267.

interpretados como mensajes del Dios por los sacerdotes y considerados profecías, que si no se cumplían se atribuía a error de interpretación. Los legendarios "aciertos" del Oráculo de Delfos permitieron que mantuviera durante siglos gran influencia en la vida y en la política griega.

El Delphi es una metodología estructurada para recolectar sistemáticamente juicios de expertos sobre un problema, procesar la información y a través de recursos estadísticos, construir un acuerdo general de grupo. Permite la transformación durante la investigación de las apreciaciones individuales de los expertos en un juicio colectivo superior.

Los principios básicos que rigen la realización de un estudio Delphi son:

1. Es un proceso iterativo: consistente en la realización de rondas sucesivas de consultas para que los participantes revisen sus opiniones.
2. Requiere retroalimentación: los expertos reciben las valoraciones de todos los participantes antes de cada ronda, para contrastar sus criterios con los del resto del grupo y ofrecer nuevamente su juicio.
3. Requiere del anonimato para las respuestas individuales.
4. Tiene como propósito la construcción de un consenso: este es un acuerdo general de grupo a partir del procesamiento estadístico de las diferencias y coincidencias entre las apreciaciones individuales y sus modificaciones a través de las rondas.

Se le reconocen ventajas al Delphi para obtener el acuerdo grupal entre otras formas de consulta a expertos:

1. Reúne y sintetiza el conocimiento de un grupo de participantes que geográficamente esparcidos o no, nunca podrían reunirse para construir un consenso grupal.
2. Los expertos del mundo actual pueden participar por la vía del correo electrónico con la consecuente disminución en los costos.
3. Un mayor número de individuos de situaciones diversas y áreas de especialización puede ser incluido.
4. Favorece libertad de opiniones.
5. Reduce la influencia del líder en la interacción del grupo y evita el dominio en el acuerdo general de lo que considere la minoría o aquellos que supuestamente tienen mayor autoridad.



6. La confidencialidad de las respuestas permite a los expertos disentir a la luz de un nuevo análisis, incluso de opiniones sostenidas públicamente durante años, sin tener que enfrentarlo ante sus colegas.

En este método se pueden distinguir tres fases durante todo el proceso: fase preparatoria, fase de consulta y fase de consenso.

c. Análisis de datos: medidas estadísticas y aplicaciones informáticas

En una parte del proceso de investigación, se ha aplicado la metodología del panel de expertos (metodología Delphi antes descrita) para valorar la influencia de las competencias emocionales en el control interno de la organización.

En el análisis estadístico y tratamiento de los datos se han utilizado las siguientes medidas, que se describen en el capítulo seis: media, desviación típica y coeficiente de Pearson.

A continuación, se ha realizado una encuesta con la finalidad de obtener información en una muestra de auditores y auditados sobre cómo influyen las competencias emocionales en el perfil del auditor. Estos datos se han obtenido y tratado con la herramienta Survey Monkey, que es utilizada para realizar sondeos y cuestionarios. SurveyMonkey es una empresa estadounidense fundada en 1999 que permite a sus usuarios la creación y diseño de una encuesta en línea, siendo una herramienta muy útil para la recopilación de datos.

d. Estructura y contenido

Esta tesis se inserta, tal como se ha indicado, en el marco de referencia de la psicología aplicada a la gestión organizacional y se centra en dos procesos esenciales en cualquier organización del sector público: el proceso de control de la organización, presente en el ámbito de la responsabilidad ante los ciudadanos, y el proceso de gestión emocional, como aspecto específico de la gestión de recursos humanos, que cobra un valor especial en los entornos en los que los mecanismos de compensación no se pueden basar en compensaciones económicas, sino que exigen otro tipo de gratificaciones de retribución no monetaria.

De esta forma, el proceso de control se estudia en el capítulo primero, en el que se analizan los tipos de controles en el sector público y se presenta el modelo COSO, piedra angular de los modelos de control interno de la actualidad.

En el capítulo segundo se inicia el proceso de aproximación entre estos dos procesos, control de la organización y gestión emocional, al analizar la auditoría en el sector público, con la especial incidencia de las características del auditor, que exigen además de las competencias técnicas otras habilidades y competencias emocionales, así como con la reflexión sobre la ética en el auditor, que se vincula de manera especial a los aspectos que estudia la inteligencia emocional según Goleman.

En los capítulos tercero y cuarto se profundiza en el proceso de gestión emocional, en la organización con el estudio de la inteligencia emocional y el modelo de Goleman. Además también se tratan otros temas tales como el aspecto humano de la gestión y los aspectos que se derivan de los entornos de incertidumbre, con el estudio de los riesgos psicosociales y los aspectos motivacionales que han de tenerse en cuenta en las actividades de auditoría y control interno.

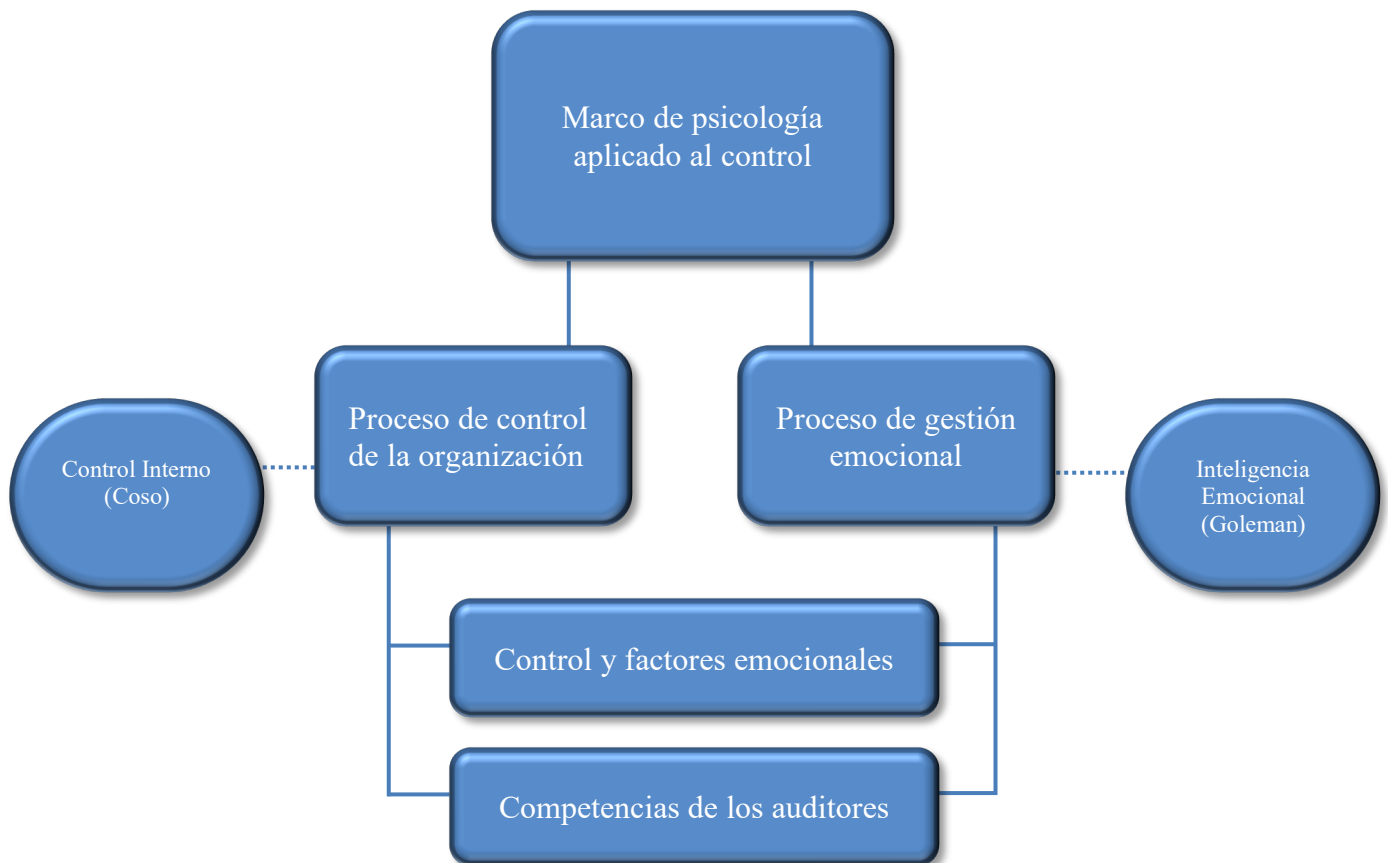
Es en el capítulo cinco en el que se plantea la integración y fusión de los procesos de control de la organización y gestión emocional, poniendo de manifiesto la relación entre las competencias emocionales y el control interno, así como entre estas competencias y los perfiles de auditor, que se agrupan en los Auditipos que se analizan, para conducirnos a la verificación de las hipótesis de la tesis y las conclusiones obtenidas.

En el capítulo seis se analizan los resultados obtenidos a través de los datos recopilados, destacando la importancia en la gestión eficiente de los recursos humanos en el sector público, y la necesidad de que sean muy capacitados y que tengan un conjunto de competencias técnicas, personales y emocionales. Se concluye que los factores emocionales tienen una influencia significativa en el control interno y en las competencias de los auditores, dentro del marco del sector público.

Por último, en el capítulo siete se recopilan, a modo de resumen, las principales conclusiones obtenidas en la presente tesis.

Este marco de referencia, se resume de forma gráfica en la siguiente figura.

Figura 1. Marco de psicología aplicado a la gestión emocional del control



Fuente: Elaboración propia

Tras esta exposición introductoria y explicativa de la metodología de la tesis, desarrollaremos nuestro trabajo a lo largo de siete capítulos que se estructuran de la siguiente forma:

1. El control en el sector público.
2. La auditoría en el sector público.
3. Gestión emocional.
4. El factor humano y la gestión emocional.
5. El control interno y los factores emocionales. Interrelación y metodología aplicada.
6. Análisis de los resultados obtenidos.
7. Conclusiones.



CAPÍTULO 1. EL CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO.

En este capítulo se abordará el concepto de sector público y cuál es su configuración actual, tratando las principales problemáticas y riesgos con los que se enfrenta la Administración. Se expondrá el marco de la economía conductual como desarrollo del presente trabajo destacando la importancia de aplicar esta metodología a la Administración Pública. Se analizarán los distintos tipos de controles que existen en el sector público y la conveniencia de su aplicación. Repasaremos la historia del control interno y en qué consiste el mismo, centrándonos posteriormente en la explicación del modelo COSO. Para cerrar el capítulo se expondrán las principales tendencias existentes en la gestión de riesgos del control interno.

1.1 CONCEPTO DE SECTOR PUBLICO

A partir de la Constitución de 1978, España experimentó una transformación radical, desde el centralismo a la descentralización. En apenas cinco años se constituyeron todas las comunidades autónomas, cada una con sus poderes, y se reconoció la autonomía de los entes locales. Nuestro modelo territorial de inspiración francesa dio paso a otro más cercano al propio de Estados federales, en los que existen varios poderes. Por tanto, la existencia de múltiples administraciones públicas introduce un factor de complejidad en el sistema intensificado por el hecho de que muchas de ellas gozan del privilegio político de la autonomía²³.

El sector público²⁴ es el ámbito fundamental en el que se sitúa este trabajo y tanto por la importancia cuantitativa como cualitativa que representa, la sociedad exige tener un sector público que sea eficiente. Como sector fundamental en el desarrollo de la economía española, su evolución y adaptación a los cambios se considera uno de los principales retos de la agenda política de cualquier país.

Para la Hacienda Pública²⁵, el sector público es el conjunto de instituciones cuya función principal consiste en producir bienes y servicios, que no se destinan a la venta, para la sociedad y efectuar operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza, para intentar

²³ Rivero Ortega, R. “Derecho administrativo económico”, Marcial Pons, 2018, p.81.

²⁴ PWC *¿En qué hay que transformar la Administración Pública española? Cómo afrontar el reto del cambio del sector público*, 2012, p.p. 3-20.

²⁵ Rueda López, N. *La eficiencia y su importancia en el sector público*, eXtoikos, nº. 1 2011, p. 40.

favorecer a aquellos grupos sociales con menores ingresos. Los recursos que financian sus actuaciones proceden fundamentalmente de los pagos obligatorios (principalmente impuestos) efectuados por otros agentes económicos (familias y organizaciones, entre otros).

La concepción del *Service Public* como eje central del Derecho administrativo, es una construcción del Derecho francés, importada en España por nuestra doctrina científica, legislación y jurisprudencia que en la actualidad alcanza unos rasgos propios, con una construcción doctrinal cerrada en su propio ordenamiento jurídico-positivo con unas exigencias que determinan bastantes diferencias²⁶.

GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ indican²⁷ que la Administración Pública es uno de los poderes orgánicos e individualizados del Estado y que el poder ejecutivo pasa a ser considerado como una función Estado-persona. Continúan indicando que “La Administración Pública no es tampoco para el derecho administrativo un complejo orgánico más o menos ocasional. La relación estructural entre la realidad constituida por la Administración pública y el ordenamiento jurídico no se efectúa por la consideración de la misma como un conjunto de órganos, sino a través de su consideración como persona. Para el Derecho Administrativo la Administración Pública es una persona jurídica.”

La Administración Pública²⁸ puede ser considerada, en cuanto a su concepto, fundamentalmente, desde dos puntos de vista: subjetivo y objetivo. En el primer sentido se entiende por Administración Pública un conjunto de órganos; en el segundo una actividad.

Desde un ámbito estrictamente jurídico²⁹, la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su exposición de motivos lleva a cabo una clasificación del sector público institucional estatal "más clara, ordenada y simple", de acuerdo con los criterios generales que inspiran toda su regulación, esto es, eficiencia, eficacia y sostenibilidad financiera. Por eso, el Capítulo II del Título I comienza ofreciendo

²⁶ Nuestro concepto de Administración Pública, que se *constitucionaliza* en el artículo 103.1 de la Constitución española de 1978, en palabras de Garrido Falla, va más allá de lo mandado en el artículo 97 de servir con objetividad los intereses generales con sometimiento a la Ley y al Derecho pues “es, desde luego, algo más que «ser dirigida por el Gobierno» para alcanzar los objetivos que éste fije”. Garrido Falla, F. *El concepto de servicio público en derecho español*, Revista de administración pública, nº 135, 1994, pp. 7-36.

²⁷ García de Enterría, E, y Fernández, T.R., Curso de Derecho administrativo, Madrid: Civitas, 2015, vol. I, pp. 48-50.

²⁸ Entrena Cuesta, R., *El concepto de administración pública en la doctrina y el derecho positivo españoles* Revista de administración pública, nº 32, 1960, pp. 55-74.

²⁹ Definición de Álvarez Fernández, M., en su artículo *Organización y funcionamiento de la Administración General del Estado y del sector público institucional en la Ley 40/2015*, nº 63 de la revista El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, 2016, pp.1-2.



una enumeración de las entidades que integran el sector público institucional estatal, incluyendo a los Organismos Públicos, en su doble variante de Organismos Autónomos y Entidades Públicas Empresariales, a las Autoridades Administrativas Independientes, a las Sociedades Mercantiles Estatales, a los Consorcios, a las Fundaciones del sector público, a los Fondos sin personalidad jurídica y a las Universidades públicas no transferidas.

Se puede definir el sector público³⁰, desde dos perspectivas, en sentido estricto y en sentido amplio:

1. Sector público en sentido estricto se denomina al sector público administrativo y coincide con el concepto de Administraciones públicas (AAPP). Definiendo a las Administraciones Públicas como el conjunto de instituciones cuya función principal consiste en producir bienes y servicios, que no se destinan a la venta, para la sociedad y efectuar operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza, para intentar favorecer a aquellos grupos sociales con menores ingresos. Los recursos que financian sus actuaciones proceden fundamentalmente de los pagos obligatorios (principalmente impuestos) efectuados por otros agentes económicos (familias y organizaciones, entre otros).
2. Sector público en sentido amplio, entidades cuya producción de servicios no se destina a la venta, y también puede ser titular de empresas y realizar actividades empresariales. En este caso, comprende a las AAPP y al sector público empresarial (o empresas públicas).

Según se define en la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público está formado por: sector público administrativo, sector público empresarial y sector público fundacional.

A efectos de procedimientos administrativos y económicos, la pertenencia a uno u otro sector es relevante, tanto por el sometimiento a los diversos regímenes de personal, contratación³¹, contabilidad, fiscalización

Como se puede observar existen muchas definiciones del sector público y cada vez se abarca un concepto más amplio, de aquí la importancia que tiene y cada vez tendrá más, el sector público en España, parte fundamental de la economía española. En los entornos en

³⁰ Según define Rueda López, N., en su artículo *La eficiencia y su importancia en el sector público*, 2011, pp. 39-40.

³¹ A los efectos de la Ley de Contratos del Sector Público, Ley 9/2017 de 8 de noviembre, se establecen en su artículo 3 las entidades que forman parte del sector público .

los que vivimos actualmente se están produciendo constantes cambios siendo uno de los aspectos más importantes en los procesos de cambio las personas. Éstas mostrarán comportamientos diferentes antes dichos cambios, por lo que se debe saber sacar el máximo partido a las mismas intentando generar los mayores niveles de eficiencia y siendo flexibles ante los cambios que se produzcan. Por todo esto resulta fundamental la gestión de las personas, buscando siempre la máxima eficiencia, economía y eficacia aplicable al sector público español, y por ello en esta tesis se relacionan los aspectos emocionales de las personas con su influencia en el control interno, por lo que se proponen ideas que colaboren a la mejora en la gestión de la Administración pública, buscando siempre la excelencia.

En tiempos de auditoría digital³², en los que la inteligencia artificial hará que toda tarea repetitiva y procedimental sea sustituida por métodos automatizados efectuados por el correspondiente (ro)bot, el principio de eficiencia en el gasto público, representa el mayor salvavidas para el auditor público.

Como ya se ha mencionado en la Introducción, hemos adoptado la economía conductual como marco de referencia, destacando la importancia de aplicar esta metodología a la Administración Pública. Se debe enfocar desde el modo de cómo se unen la economía y la psicología para buscar la maximización de eficiencia en el sector público y para explicar cómo los incentivos económicos y las motivaciones cambian. En un entorno organizativo como el sector público, que se encuentra sometido a unos límites presupuestarios, es difícil encontrar mecanismos, diferentes de los incentivos económicos, que potencien la motivación en los recursos humanos, por lo que hay que buscar fórmulas alternativas que aplicar. Aquí la economía conductual juega un papel importante, ya que combina las teorías del campo de la psicología con las económicas, centrándose en el estudio del comportamiento humano, y cómo el mismo afecta a la economía.

Conviene hacer un repaso de los distintos conceptos y teorías que se han ido manejando a lo largo de los años para dar paso a la economía conductual.

La Economía como disciplina³³, al menos desde Adam Smith, más fuertemente en la versión neoclásica de los últimos 140 años, y en particular en su versión más reciente (la «síntesis neoclásica» que surgió a mediados del siglo XX), ha desarrollado un marco

³² García Muñoz, J., *El enfoque de riesgo en la auditoría pública. Metodología y tendencias*, “Manual de auditoría Pública de las Entidades Administrativas”, Fundación FIASEP, 2020, p. 75.

³³ Maletta, H., *La evolución del Homo economicus: problemas del marco de decisión racional en Economía*. Economía Vol. XXXIII, n° 65, semestre enero-junio 2010, pp. 9-68.



conceptual muy elaborado y formalizado, cuyo núcleo central consiste en explicar los fenómenos económicos como resultado de decisiones racionales de los agentes económicos. Los agentes económicos son modelados según el tipo ideal del Homo economicus, quien es movido únicamente por motivos utilitarios, y solo actúa de manera racional a fin de maximizar la satisfacción de sus propios intereses y sus propias necesidades, de acuerdo a sus preferencias.

La Economía³⁴ en la primera mitad del siglo XX fue mucho más una ciencia social. Escritores como Irving Fischer y John Maynard Keynes subrayaban factores psicológicos en sus explicaciones del comportamiento económico (Loewenstein, 1992). Con la revolución matemática que inició su despegue en la década de 1940 gracias al influjo de John Hicks y Paul Samuelson, los agentes económicos empezaron a ser más explícitamente optimizadores. En la década de 1950, los economistas que iniciaron la formalización de los fundamentos microeconómicos del pensamiento de Keynes desarrollaron modelos más racionales. Eventualmente estos modelos vinieron a incluir agentes que los detractores llamaron “hiperracionales”. Se comprende entonces que si los agentes del Modelo A son más inteligentes que los agentes del Modelo B, entonces el Modelo A es mejor que el Modelo B. ¡El coeficiente intelectual del Homo Economicus se volvió limitado sólo por el coeficiente intelectual del economista teórico más inteligente!.

La Teoría general de KEYNES³⁵ fue la principal contribución a la economía conductual antes de nuestra época. En, prácticamente, todas las partes, Keynes le echó la culpa de los fallos del mercado a las propensiones psicológicas (como el consumo) y a las irracionalidades (como la especulación en el mercado de valores). La profesión domó a la economía keynesiana inmediatamente después de su publicación. La domesticaron conforme la fueron traduciendo a las “suaves” matemáticas de la economía clásica. Pero la economía, al igual que los leones, es salvaje y peligrosa. La economía conductual moderna ha redescubierto el lado salvaje de la conducta macroeconómica. Los economistas conductuales se están convirtiendo en domadores de leones. La misión es tan estimulante desde un punto intelectual como complicada.

³⁴ Thaler, R., *From Homo Economicus to Homo Sapiens*, en *Journal of Economic Perspectives* 14, 2000, pp. 133-141.

³⁵ Akerlof, G.A., *La macroeconomía conductual y la conducta macroeconómica*. Revista asturiana de economía n° 25 2002, pp.7-48.

En la Riqueza de las Naciones, SMITH³⁶ sostiene que el comportamiento económico es motivado por el interés propio, el individuo busca sólo su propio beneficio, pero en este caso como en otros una mano invisible lo conduce a promover un objetivo que no entraba en sus propósitos. El que sea así no es necesariamente malo para la sociedad. Al perseguir su propio interés frecuentemente fomentará el de la sociedad mucho más eficazmente que si de hecho intentase fomentarlo.

Y es en una obra anterior donde SMITH³⁷ habla del comportamiento y de las emociones sociales que impulsan nuestras interacciones con quienes nos rodean, y menciona que la cuestión más importante en Filosofía Moral, después de la indagación acerca de la naturaleza de la virtud, es la relativa al principio aprobatorio, al poder o facultad mentales que hacen que ciertos caracteres nos resulten agradables o desagradables, nos obligan a preferir determinada manera de comportamiento a otra manera distinta, nos conducen a calificar de buena a la una y de mala a la otra y nos llevan a considerar; a la primera, como un objeto digno de aprobación, de honra y recompensa; de culpa, censura y castigo, a la segunda. Se han dado tres explicaciones diferentes de ese principio aprobatorio. Según algunos, se aprueban o reprueban las propias acciones, así como las de los otros, solamente por amor a sí mismo o por cierto reconocimiento de su propensión a hacernos felices o desgraciados; según otros, la razón, aquella facultad que nos permite distinguir entre lo verdadero y lo falso, es la que habilita para distinguir entre lo conveniente e inconveniente, tanto en los actos como en los efectos; según otros, esa distinción depende totalmente de un inmediato sentimiento y una emoción, y obedece a la satisfacción o aversión que nos inspira la contemplación de ciertos actos y emociones. El amor a sí mismo, la razón y el sentimiento, por lo tanto, son los tres diferentes orígenes que se han señalado al principio aprobatorio.

El planteamiento hipotético de SMITH³⁸ toma debidamente el hecho de que el individuo busca su propio interés económico de manera racional. Pero este planteamiento hipotético falla cuando se tiene en cuenta hasta qué punto las personas tienen, además, otras motivaciones que no son de índole económica. En cambio John Manyard Keynes intentó explicar las desviaciones del pleno empleo y recalcó la importancia de los espíritus animales. Si las personas están tan poco seguras, ¿cómo toma sus decisiones?. Solo las puede tomar a

³⁶ Smith, A., "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations". Editorial William Strahan, 1776, p.422.

³⁷ Smith, A., "The theory of moral sentiments". Printed for Andrew Millar, in the Strand; and Alexander Kincaid and J. Bell 1759, pp.10-11.

³⁸ Akerlof, G.A., Shiller, R.J., "Animal Spirits". Editorial Gestión 2000, 2009, pp.20-21.



través de sus “espíritus animales” que son el resultado de un impulso espontáneo hasta la acción.

En la actualidad³⁹, los tomadores de decisiones en la Administración Pública, independientemente de su vertiente ideológica, recurren a la visión económica en un sentido tradicional y reduccionista, es decir, sin tomar en cuenta aspectos sociológicos, antropológicos y psicológicos. La omisión de estos aspectos genera, o bien puede conllevar, a desviaciones en los resultados esperados a partir de la aplicación de dichas políticas. Superar la visión economicista requiere incorporar al enfoque de la Economía Conductual o Behavioural Economics el cual incorpora al abordaje tradicional de la Economía el análisis multi-transdisciplinario. El debate en torno a las aportaciones de la Economía Conductual al diseño e implementación de políticas públicas comprende múltiples aspectos, tales como la necesidad de mejores modelos teóricos y la búsqueda de nuevos tipos y fuentes de información.

Como consecuencia, se debe destacar la importancia del comportamiento del individuo como parte de la organización, por lo que hay que enfocarse en aplicar políticas basadas en las teorías de la economía conductual que generen mayores niveles de eficiencia en los recursos humanos del sector público.

1.2 CONFIGURACIÓN ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

Actualmente los últimos cambios normativos que se están produciendo están cambiando el panorama actual en la Administración Pública. Según indica GARCÍA-ANDRADE⁴⁰, el derecho administrativo contemporáneo está viviendo un replanteamiento en su ámbito subjetivo de aplicación como respuesta al fenómeno de la huida del derecho administrativo. Frente a la concepción tradicional, construida exclusivamente en torno a las Administraciones Públicas, en el derecho español crece el número de regulaciones sectoriales de contenido administrativo que se aplican también a las personificaciones privadas en mano pública, para así evitar que desarrollen su actividad bajo la autonomía de la voluntad que les dispensa el derecho privado.

En la actualidad, se tiende más al concepto de sector público que engloba una categoría más amplia que la de Administración Pública. Esto se puede ver por ejemplo con

³⁹ Kosciuczyk, V., *El aporte de la Economía Conductual o Behavioural Economics a las Políticas Públicas: una aproximación al caso del Consumidor real*. Palermo Business Review, nº 7, 2012, pp.23-40

⁴⁰ García-Andrade Gómez, J., *El «sector público» como referente actual del derecho administrativo*. Revista de Administración Pública, nº209, 2019, pp. 175-208.

la nueva Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, que anteriormente se denominaba Ley de contratos de las Administraciones Públicas. Ocurre lo mismo con la derogada Ley 30/1992 de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas, adaptándose actualmente en parte en la Ley 40/2015 de Régimen jurídico del Sector Público.

En palabras de GARCÍA-ANDRADE⁴¹, “se aprecia una expansión, la del derecho administrativo, pues el derecho que surge de este proceso no es el de antaño, sino un derecho administrativo renovado que extiende sus reglas y principios a sujetos que tradicionalmente no han estado comprendidos en su ámbito de aplicación. Tanto es así que la expansión del derecho administrativo está exigiendo la reformulación de su ámbito subjetivo de aplicación, ampliándolo sensiblemente hasta conformar la actual categoría del sector público”.

De esta forma se puede observar la evolución que se está produciendo en el sector público y como se está configurando actualmente, englobando cada vez a más entes que forman parte del concepto amplio de sector público.

Como comenta PONCE SOLÉ⁴², “el Derecho Administrativo, no puede permanecer indiferente ante lo que parece perfilarse como una nueva revolución, que acostumbra a ser considerada la cuarta, la revolución de la “tecnología de la información”, equivalente, por sus efectos e importancia, a la revolución industrial de los siglos XVIII y XIX, en el contexto de la cual surgieron, por cierto, las instituciones y paradigmas centrales del Derecho Administrativo”.

Destacando además algunos de los retos complejos con los que se deberá enfrentar el Derecho Administrativo y las Administraciones Públicas, como son:

1. La relación entre la neurociencia y el Derecho Administrativo, en conexión con la economía conductual.
2. El impacto del Big Data y la inteligencia artificial.
3. Otros aspectos como cambio climático y los desastres asociados.

⁴¹ García-Andrade Gómez, J., *El «sector público» como referente actual del derecho administrativo*. Revista de Administración Pública, nº 209, 2019, pp. 175-208

⁴² Ponce Solé, J., *El Derecho administrativo del siglo XXI*, nº 52 de la Revista General de Derecho Administrativo, octubre 2019, pp.2-17.



El interventor MIAJA FOL⁴³, realiza un interesante análisis del control interno de la Administración pública en el que concluye que se debe producir un cambio en el sector público, resaltando los siguientes factores que se deben tener en cuenta:

- a. El reconocimiento de las propias limitaciones del sistema actual, como incentivo inicial de cambio.
- b. Las tendencias internacionales, manifestadas tanto a través de desarrollos conceptuales y metodológicos como de reformas administrativas concretas, en particular en administraciones próximas a la nuestra.
- c. El cambio cultural, propiciado por nuevas generaciones de empleados públicos, familiarizadas con las nuevas formas de entender el control interno, incorporándose a una administración más abierta a estas ideas.
- d. El cambio tecnológico que, más que al concepto de control interno, afectará al modo en que lo ejercemos.

Por otro lado, CHAMBERS⁴⁴, presidente y CEO (*Chief Executive Officer*) del Instituto de Auditores Internos, a partir del análisis de las investigaciones realizadas para su libro, destaca la importancia de los cambios que se están produciendo actualmente y como están afectando. Destaca que el tiempo nunca se para y que los nuevos cambios que se están produciendo en nuestras vidas, tanto profesionales como personales, nos dan a entender los riesgos y retos que de aquí a los próximos años se presentarán en la profesión de la auditoría interna. Él ha analizado todos estos cambios de los últimos 5 años y le han hecho reflexionar para compartir los avances producidos. Nos indica que no debemos perder de vista el camino que tenemos en frente y debemos estar atentos y preparados para todos los cambios que están por venir en la profesión de la auditoría interna y que debemos aplicar al sector público.

La tendencia actual es que la Administración sea más ágil y flexible, y en palabras de RIVERO ORTEGA⁴⁵, “nuestro país presenta un retraso relativo en el despliegue de la administración electrónica. Algunas organizaciones se muestran ejemplares y extraordinariamente avanzadas en sus técnicas y procedimientos (esto sucede con la Agencia Tributaria), mientras que otras (muchos entes locales) aún se enfrentan a dificultades múltiples para alcanzar objetivos mucho más modestos”. Continúa diciendo que hace casi

⁴³ Miaja Fol, M., *Presente y futuro del control interno en la Administraciones Públicas*, Revista de auditoría pública n° 74, 2019, pp. 85 -98.

⁴⁴ Chambers, R.F., “The Speed of Risk: Lessons Learned on the Audit Trail”, 2nd edition, 2019.

⁴⁵ Rivero Ortega, R., *La administración electrónica en las leyes 39 y 40/2015*. Cuadernos de derecho local, n° 41, 2016, pp. 72-85.

una década se aprobó la Ley 11/2007, de Acceso Electrónico, y que se ha necesitado casi un lustro para tener completo el marco normativo elemental, demasiado tiempo.

El cambio normativo relativo a la Administración electrónica surgió en España con la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. En la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas junto con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público se contempla que la tramitación electrónica debe constituir la actuación habitual de las Administraciones Públicas, para servir mejor a los principios de eficacia, eficiencia, al ahorro de costes, a las obligaciones de transparencia y a las garantías de los ciudadanos.

Dentro de este marco normativo en noviembre de 2019 se publicó el Real Decreto-ley 14/2019⁴⁶ en el que se indica la necesidad de adaptación del sector público ya que la sociedad actual requiere de adaptaciones en la esfera digital que exigen de una traducción en el plano normativo. El desarrollo y empleo de las nuevas tecnologías y redes de comunicaciones por parte de las Administraciones Públicas se ha acelerado, sobre todo tras la normativa urgente dictada tras el reciente Estado de Alarma⁴⁷. Sin embargo, un marco jurídico que garantice el interés general y la adecuada prestación de los servicios públicos no debe comprometer los derechos y libertades de los ciudadanos⁴⁸.

Las Comunidades Autónomas también están legislando en materia electrónica, recientemente se ha aprobado el Decreto 622/2019 de la Comunidad Autónoma de Andalucía, cuya finalidad expresada en la propia Ley⁴⁹ es “mejorar la eficacia y la eficiencia en la actuación administrativa, garantizar e implementar los derechos de la ciudadanía en sus relaciones con la Administración de la Junta de Andalucía, y preservar la seguridad jurídica determinando las condiciones de validez y eficacia en el uso de los medios

⁴⁶ En el preámbulo del Real Decreto-ley 14/2019, de 31 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes por razones de seguridad pública en materia de administración digital, contratación del sector público y telecomunicaciones.

⁴⁷ Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19. BOE nº 91 de 1.4.2020.

⁴⁸ Sánchez Sánchez, Z. *Las nuevas leyes de régimen jurídico y procedimiento administrativo: afianzamiento de la administración electrónica en las relaciones internas de la administración y con los ciudadanos*, en Instituciones de procedimiento administrativo común: novedades de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas / Ricardo Rivero Ortega (dir.), María Dolores Calvo Sánchez (dir.), Marcos Matías Fernando Pablo (dir.), 2016, pp. 43-66.

⁴⁹ Se indica en el preámbulo del Decreto 622/2019, de 27 de diciembre, de Administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía.



electrónicos en las relaciones jurídico-administrativas”. En Galicia ⁵⁰ también se ha publicado recientemente legislación sobre esta materia aprobándose la Ley 4/2019, de 17 de julio, de administración digital, en la que se indica que la administración pública debe evolucionar junto con la sociedad, debiendo conseguir un desarrollo pleno de la administración electrónica y aprovechar las innovaciones que las tecnologías de la información y la comunicación, las denominadas tecnologías digitales, pueden aportar para construir un nuevo modelo de administración, más transparente, sencillo, eficaz e inclusivo y, por consiguiente, más acorde a las demandas de la ciudadanía y de las organizaciones.

En 2015 se aprobó el Plan de transformación digital⁵¹ que establece cinco objetivos estratégicos sobre los que se vertebra la Estrategia TIC, para impulsar una verdadera transformación digital de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos:

1. Incrementar la productividad y la eficacia en el funcionamiento interno de la Administración.
2. Profundizar en la transformación digital de las administraciones públicas, convirtiendo el canal digital en el preferente para la relación de los ciudadanos y empresas con la Administración.
3. Conseguir una mayor eficiencia en los servicios TIC comunes de la Administración.
4. Implantar una Gestión Corporativa Inteligente de la información y los datos.
5. Adoptar una estrategia corporativa de seguridad y usabilidad de los servicios públicos digitales.

Por su parte, la Administración General del Estado⁵² ha hecho suyo el compromiso de transformación de la relación digital con ciudadanía y empresas mediante la modernización de los servicios digitales prestados por las Administraciones Públicas. Este proceso de transformación se orientará a los siguientes objetivos específicos:

- Simplificar la relación de la ciudadanía con las Administraciones Públicas.
- Personalizar los servicios públicos digitales. Hacia un modelo Ciudadano 360.

⁵⁰ Ley 4/2019, de 17 de julio, de Administración digital, indica en su exposición de motivos la evolución de la administración electrónica.

⁵¹ *Plan de transformación digital de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos (Estrategia TIC 2015 – 2020)*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2020, pp. 1-55.

⁵² *España Digital 2025*, elaborado por el Ministerio de asuntos económicos y transformación digital, 2020, pp.1-88.

- Integración de todas las Administraciones en la Transformación Digital del Sector Público.
- Digitalización de los servicios prestados por la Administración General del Estado en el territorio.
- Actualizar las infraestructuras tecnológicas de las Administraciones Públicas, avanzando hacia la consolidación, la seguridad y el respeto al medio ambiente.
- Impulsar la digitalización de servicios públicos y la introducción de la Inteligencia Artificial en la articulación y ejecución de políticas públicas.

Más concretamente, en el mundo del control interno o externo, debemos aceptar la tendencia evolutiva a la que está sometida la administración pública y asumir que hoy en día no cabe institución u organización eficiente, eficaz y transparente que no haya implementado al máximo nivel las tecnologías de la información en el desarrollo de sus funciones⁵³.

Un interesante estudio⁵⁴ que destaca la importancia de las TIC (Tecnologías de la Información y la Comunicación) indica que en la actualidad el e-Gobierno es considerado uno de los principales temas incluidos en las agendas gubernamentales, parte central de la transformación de las Administraciones Públicas, e innovación en la gestión y rendición de cuentas.

Otro de los aspectos comentados y que está influyendo en las Administraciones Públicas es la inteligencia artificial, según indica CERRILLO I MARTÍNEZ ⁵⁵, las Administraciones Públicas también utilizan la inteligencia artificial en el proceso de toma de decisiones para darles apoyo (sistemas de predicción policial, sistemas de asistencia para médicos o sistemas de alerta de abandono escolar). Asimismo, utilizan la inteligencia artificial para tomar decisiones por ejemplo para asignar subvenciones o evaluar profesores (Nueva York). El uso de la inteligencia artificial en las Administraciones Públicas puede entrañar riesgos para la seguridad jurídica en la medida en que esta puede verse afectada. Además, la extensión de la inteligencia artificial entre las Administraciones Públicas puede afectar negativamente a los derechos fundamentales de la ciudadanía como la igualdad, la intimidad o la protección de los datos personales.

⁵³ Riera López, M. *El auditor pierde los papeles* en Auditoría pública nº. 66, 2015, p. 45-50.

⁵⁴ Alcaide Muñoz, L., Rodríguez Bolívar, M.P. y López Hernández, A.M., *Análisis bibliométrico sobre la implementación de las tecnologías de la información y la comunicación en las administraciones públicas: aportaciones y oportunidades de investigación*, Revista innovar vol. 27, nº. 63, 2017, pp.141-160.

⁵⁵ Cerrillo i Martínez, A., *El impacto de la inteligencia artificial en el derecho administrativo ¿nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas?*, nº 50 de la Revista General de Derecho Administrativo, enero 2019, pp.3-6.



La Inteligencia Artificial⁵⁶ es una de las tecnologías que se está desarrollando con mayor rapidez en todo el mundo, en parte gracias a la gran proliferación de datos. Su ámbito de aplicación no deja de crecer: sanidad, agricultura, protección del medio ambiente, mejora de los sistemas de producción, diseño, ciberseguridad y un largo etcétera que se amplía día a día la convierten además en una de las grandes alternativas para resolver buena parte de los problemas a los que nos enfrentamos colectivamente. Sin embargo, su extremada versatilidad es también una fuente potencial de riesgos (discriminación provocada por conjuntos de datos sesgados; decisiones automatizadas difíciles de entender; intrusión en la vida privada de las personas; o utilización con propósitos delictivos) si no se respetan determinadas reglas.

Para la Comisión Europea⁵⁷, la inteligencia artificial se está desarrollando rápido. Cambiará nuestras vidas, pues mejorará la atención sanitaria (por ejemplo, incrementando la precisión de los diagnósticos y permitiendo una mejor prevención de las enfermedades), aumentará la eficiencia de la agricultura, contribuirá a la mitigación del cambio climático y a la correspondiente adaptación, mejorará la eficiencia de los sistemas de producción a través de un mantenimiento predictivo, aumentará la seguridad de los europeos y nos aportará otros muchos cambios que de momento solo podemos intuir. Al mismo tiempo, la inteligencia artificial (IA) conlleva una serie de riesgos potenciales, como la opacidad en la toma de decisiones, la discriminación de género o de otro tipo, la intromisión en nuestras vidas privadas o su uso con fines delictivos.

Aunque la IA puede ofrecer muchas ventajas, por ejemplo, mejorando la seguridad de los productos y los procedimientos, también puede resultar nociva. Los daños pueden ser tanto materiales (para la seguridad y la salud de las personas, con consecuencias como la muerte, y menoscabos al patrimonio) como inmateriales (pérdida de privacidad, limitaciones del derecho de libertad de expresión, dignidad humana, discriminación en el acceso al empleo, etc.) y pueden estar vinculados a una gran variedad de riesgos. Los principales riesgos relacionados con el uso de la inteligencia artificial afectan a la aplicación de las normas diseñadas para proteger los derechos fundamentales (como la protección de los datos

⁵⁶ España Digital 2025, elaborado por el Ministerio de asuntos económicos y transformación digital, 2020, pp.1-88.

⁵⁷ Libro blanco sobre la inteligencia artificial-un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza emitido por la Comisión Europea, 2020, pp. 1-31.

personales y la privacidad, o la no discriminación) y la seguridad, así como a las cuestiones relativas a la responsabilidad civil.

Las afirmaciones⁵⁸ sobre la promesa y el peligro de la inteligencia artificial son abundantes y crecen. La IA, que permite que las máquinas exhiban una cognición similar a la humana, puede conducir nuestros automóviles o robar nuestra privacidad, impulsar la productividad corporativa o empoderar a los espías corporativos. Puede aliviar a los trabajadores de tareas repetitivas o peligrosas o despojarlos de sus medios de vida.

Y como indica CASTRO BARRIGÓN⁵⁹, la necesidad de mantener el ritmo de los desarrollos tecnológicos es algo que la profesión de auditoría interna no puede permitirse ignorar. La gran velocidad de cambio significa que se debe anticipar, planificar y reaccionar de una manera que muchos podrían haber encontrado inimaginable hace solo unos años.

Por tanto, la adaptación del sector público y del control interno a las tecnologías debe ser una de las prioridades, de forma que la Administración electrónica sea ya una realidad.

Por último, de todos estos cambios que se están produciendo hay que destacar la importancia que está cobrando la inteligencia emocional y la gestión de las competencias emocionales en los empleados. Es por ello, que debe ser un aspecto fundamental a tener en cuenta por las Administraciones Públicas, en estos entornos cambiantes en los que se mueven actualmente, contar con personas emocionalmente inteligentes y líderes que sepan gestionar todos los cambios que están sobreviniendo, y gestionar de forma más eficiente la Administración Pública del futuro, optimizando la gestión de dichos cambios, en especial en las personas.

1.3 TIPOS DE CONTROLES EN EL SECTOR PÚBLICO.

La actual consideración del Estado de Derecho descansa en torno a las relaciones entre los poderes públicos y la ciudadanía, así como sobre su control. En este marco destaca el sometimiento de la Administración a la ley y al derecho, así como a ciertos límites, porque el riesgo de que se superen es permanente. De ahí que sea preciso, imprescindible en realidad, el establecimiento de controles para garantizar la legalidad y evitar los abusos administrativos.⁶⁰ La figura del control, por tanto, tiene gran arraigo en el derecho público

⁵⁸ Según se indica en el estudio realizado por McKinsey Global institute, *¿Artificial intelligence the next digital frontier?*, 2017, p. 6.

⁵⁹ Castro Barrigón, F., *Innovation and digital auditing — the journey of the European Commission's IAS towards state of the art technologies*, 1/2020 issue of the ECA Journal, 2020, pp.97-100.

⁶⁰ Según indica Rivero Ortega, R., op. cit., 2018, p.119.



general y en el derecho administrativo en particular considerándose uno de los elementos fundamentales del moderno Estado de derecho⁶¹.

Según la RAE (Real Academia Española), el término control hace referencia en su acepción contable a la “comprobación, inspección, fiscalización, intervención”. Según SUÁREZ SUÁREZ⁶², en la fiscalización o auditoría se pueden distinguir distintos tipos de control y niveles. Según el grado de dependencia del órgano de control con respecto del órgano controlado es habitual mencionar las diferencias entre:

- a. El control interno, cuando el titular del control es la propia institución controlada.
- b. El control externo, cuando el titular del control es una institución completamente independiente de la entidad controlada.

Tradicionalmente el control interno del sector público ha sido dividido, en la LGP⁶³ se habla de tres tipos de control: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La función interventora es aquella que “tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso”.

La finalidad clásica de la función interventora es constituir una garantía de la regularidad de la gestión, como indica FERNÁNDEZ AJENJO⁶⁴, “Esta vinculación de la función interventora en la lucha contra la defraudación de los fondos públicos presenta limitaciones, tanto derivadas de su propia naturaleza funcional originaria como de la pérdida de su alcance y la flexibilización de su ejercicio en las últimas décadas”.

El reto será, en palabra de ARIAS RODRÍGUEZ⁶⁵, establecer un sistema que equilibre los principios de celeridad y eficacia en el procedimiento administrativo, con el

⁶¹ García de, E. y Fernández, Tomás Ramón. “Curso de Derecho Administrativo”. Tomo I. Civitas. Decimosexta edición, 2015. Más ampliamente en García de Enterría, E. Democracia, jueces y control de la Administración, Civitas, 6ª edición, 2009.

⁶² Suárez Suárez, A.S. “El control o fiscalización del sector público”. Tribunal de Cuentas, servicio de publicaciones, D.L., 1986, p. 19.

⁶³ Según el artículo 142 y 148 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

⁶⁴ Fernández Ajenjo, J.A. “El control de las administraciones públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la Intervención General de la Administración del Estado”. Civitas, 2011. La obra recoge su Tesis doctoral del mismo título (Premio Tribunal Europeo de Cuentas para la investigación en auditoría del sector público) dirigida por el catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Salamanca, Ricardo Rivero Ortega, en 2009.

⁶⁵ Arias Rodríguez, A. “El régimen económico y financiero de las universidades públicas”, Ed. OCU, 2015, p. 495.

principio de legalidad en la aplicación y obtención de recursos públicos, combinando convenientemente la fiscalización previa con el establecimiento de actuaciones comprobatorias posteriores. Asimismo, hacerlo compatible con la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría. No olvidemos que el modelo de intervención previa se crea en una administración decimonónica con escaso volumen de gestión y por tanto con difícil encaje en la prestación de servicios por focalizar el control en aspectos formales⁶⁶.

Sea control a priori o a posteriori⁶⁷, la intervención tradicionalmente se ha regido en el sector público por los principios de generalidad y autonomía e independencia, reparo escrito, flexibilidad, adecuación, control delegable o ejercicio desconcentrado, de adscripción orgánica y corporativa, de suspensión de eficacia del acto intervenido y de actuación contradictoria. La función de control se realiza con autonomía funcional respecto a la autoridad controlada e independencia funcional de los funcionarios que quedan sujetos a las directrices establecidas por el propio centro interventor, abarcando tanto la fiscalización previa como el control a posteriori.

El control financiero permanente⁶⁸ tendrá por objeto la verificación de una forma continua realizada a través de la correspondiente intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

El control permanente, cuando se ejerce sobre las Entidades Locales⁶⁹, tal y como se indica en el Real Decreto 424/2017, cuando se realice la función interventora con objeto de comprobar, de forma continua, que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, con el fin último de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental. A estos efectos, el órgano de control podrá aplicar técnicas de auditoría.

⁶⁶ Miaja Fol, M. *Análisis de riesgos en el control financiero de las entidades locales*. El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados nº. Extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, p. 48.

⁶⁷ Dorta Velázquez, J.A., en su tesis doctoral "Un modelo de control interno para la Universidad Pública española", (2004), ULPGC, p.261.

⁶⁸ Según el artículo 157 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

⁶⁹ Definición según el artículo 29 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.



El ejercicio del control permanente comprende tanto las actuaciones de control que anualmente se incluyan en el correspondiente Plan Anual de Control Financiero, como las actuaciones que sean atribuidas en el ordenamiento jurídico al órgano interventor. Planificar las actuaciones que se van a llevar a cabo durante el ejercicio evita la discrecionalidad y con ella la posible arbitrariedad. Por otra parte, basa el control interno en el análisis de riesgos, que puede utilizar herramientas como las listas de verificación para mejorar su eficacia⁷⁰.

La auditoría pública⁷¹ consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

Según FERNÁNDEZ AJENJO⁷², esta modalidad de control interno ha venido considerándose como la última frontera del control, es decir, es la técnica que permite cerrar el sistema de control de la actividad financiera del sector público estatal, cuando otras técnicas regladas de control no despliegan su eficacia. La finalidad de los trabajos de auditoría pública es múltiple y, entre los factores que la definen, se encuentra el servir de incentivo para conseguir una gestión eficiente que evite las irregularidades en la gestión de los fondos públicos.

Según se indica en el citado Real Decreto 424/2017 de control interno⁷³, la auditoría pública consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público local, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado. La auditoría pública engloba, en particular, las siguientes modalidades: auditoría de cuentas, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa, que se explicarán en el siguiente capítulo.

⁷⁰ Benítez Palma, E. *Herramientas para el análisis de riesgos en el control interno local: de los indicadores de transparencia al checklist normativo*. El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados n.º. extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, pp. 19-32.

⁷¹ Según el artículo 162 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

⁷² Fernández Ajenjo, J.A., op. cit., 2009, p.249.

⁷³ Definición según el artículo 29 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

Nuestro trabajo se centrará en el ejercicio del control interno en las Administraciones Públicas, por lo que se analizarán también los antecedentes del mismo y hacia a donde debe dirigirse.

1.4. HISTORIA Y CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

Después de las crisis de 1929 comenzó la necesidad de la realización de establecer sistemas de control interno que generara confianza a los auditores para que estos pudieran apoyarse en él, limitándose al estudio selectivo de las partidas. Fueron entonces los primeros comienzos de esta actividad, siendo al principio los objetivos más esenciales auditar el balance con la finalidad de obtener una fiabilidad en los resultados de las organizaciones, siendo el fin principal la contabilidad, ya que en esa época la gestión de la misma se realizaba de forma manual, dando lugar a multitud de errores. A medida que se fueron implantando medios alternativos a los manuales, los auditores fueron evolucionando en los métodos utilizados, y realizando comprobaciones más profundas.

El origen de la auditoría interna, tal y como la conocemos, surge en el año 1941, con la creación The Institute of Internal Auditors, en los Estados Unidos de Norteamérica, siendo este el organismo principal que regula la profesión. En el año 1983 se crea el Instituto de Auditores Internos español.

Un hito fundamental en el control interno es el Informe COSO, es reconocido como el marco idóneo para diseñar, implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad. Posteriormente se publican las continuaciones del Informe COSO II y el III. En un epígrafe posterior se desarrollará este tema con más profundidad. Y en 1996 tiene comienzos el gobierno corporativo en España. Se puede ver reflejada la evolución del control interno en la figura siguiente.



Figura 2. Origen y evolución de la auditoría



Fuente: Elaboración propia basada en “Visión 2020. Desafíos de Auditoría Interna en el horizonte 2020”. KPMG e Instituto de Auditores de auditores internos, 2015.

A continuación, se exponen diferentes acepciones de control interno:

- a. Es la base sobre el cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, el grado de fortaleza determinará si existe una seguridad razonable de las operaciones reflejadas en los estados financieros. Una debilidad importante del control interno, o un sistema de control interno poco confiable, representa un aspecto negativo dentro del sistema contable ⁷⁴.
- b. Una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar, y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización ⁷⁵.
- c. Proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento⁷⁶.

El propósito del control interno⁷⁷ es promover la operación, utilizar dicho control en la manera de impulsarse hacia la eficaz y eficiencia de la organización”. Se debe hacer un estudio y una evaluación adecuada de control interno existente, como base para determinar la amplitud de las pruebas a las cuales se limitarán los procedimientos de auditorías⁷⁸.

Por tanto, el control interno según el enfoque COSO:

- a. Está orientado a la consecución de objetivos en una o más categorías, operaciones, información y cumplimiento.
- b. Es un proceso que consta de tareas y actividades continuas, es un medio para llegar a un fin, y no un fin en sí mismo.

⁷⁴ Para describir el concepto de control interno se pueden encontrar las definiciones de distintos autores, a continuación se define el control interno establecido por Catácora en “Sistemas y procedimientos contables”, 1996, p.238.

⁷⁵ Desde un punto de vista financiero Holmes desarrolla una definición del control interno en “Auditorías principios y procedimientos”, 1994, p.3.

⁷⁶ Según el enfoque COSO se aporta otra definición de control interno en la que se enumeran una serie de conceptos fundamentales que forman parte del control interno.

⁷⁷ Según Meigs, W y Larsen, G. el control interno tiene un propósito que definen en “Principios de auditoría, 1994”, p. 49.

⁷⁸ Concepto de control interno según Redondo, A. en “Curso práctico de contabilidad general”, 1993, p.267.



- c. Es efectuado por las personas, no se trata solamente de manuales, políticas, sistemas y formularios, sino de personas y las acciones que éstas aplican en cada nivel de la organización para llevar a cabo el control interno.
- d. Es capaz de proporcionar una seguridad razonable, no una seguridad absoluta, al consejo y a la alta dirección de la entidad.
- e. Es adaptable a la estructura de la entidad, flexible para su aplicación al conjunto de la entidad o a una filial, división, unidad operativa o proceso de negocio en particular.

Como muy acertadamente indican LÓPEZ HERNÁNDEZ y ORTIZ RODRÍGUEZ⁷⁹, en la concepción del control interno existe una relación de dependencia entre el órgano encargado del control y la entidad cuya gestión va a ser controlada. Los órganos de control interno de las Administraciones Públicas, compuestos generalmente por las intervenciones estatales, autonómicas y locales, están integrados en las mismas, aunque gozan de autonomía para el ejercicio de sus funciones. Su objetivo es aportar garantías sobre el cumplimiento de la legalidad y sobre la gestión eficiente de los recursos públicos.

El control interno, en definitiva, consiste en establecer una serie de controles en la organización que permitan detectar los errores que se puedan producir, evaluando los riesgos, y, en consecuencia, estableciendo un sistema que permita que no se produzcan fallos, que se minimicen o que se detecten con el fin de poder corregirlos. Como apunta MIAJA FOL⁸⁰, lo que da sentido al establecimiento de un control es la existencia de un riesgo, entendido como posibilidad de que se produzca un evento que afecte negativamente a la consecución de los objetivos de la organización, que se trata de prevenir o mitigar. La eficacia del control vendrá dada por su capacidad para prevenirlo o mitigar su impacto.

Es conveniente que en una organización se establezca un departamento de Auditoría Interna que revise el sistema de control interno, y que realice un seguimiento periódico del mismo. De esta manera, se podrán evitar multitud de fallos en las organizaciones, generando mayores eficiencias y ahorrando costes en subsanar errores que podrían haberse evitado. Este departamento debe depender siempre del órgano que asuma la dirección, de forma que

⁷⁹ López Hernández, A.M. y Ortiz Rodríguez, D., “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera. Ed. Universidad de Barcelona, 2005, pp. 501- 518.

⁸⁰ Miaja Fol, M. *Análisis de riesgos en el control financiero de las entidades locales*. El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados n.º. Extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, p. 50.

pueda ser independiente del resto de la organización, para que no se vea influenciado por otros órganos. Deberá reportar directamente a la Dirección, que será su responsable único y directo, ya que como dicen LÓPEZ HERNÁNDEZ y MARTÍNEZ MONTES, la sistematización de la gestión del riesgo será función de quienes asuman y tengan responsabilidades.⁸¹

La ANAO⁸² sugiere que los departamentos de Auditoría Interna, para ser eficaces, deben operar bajo los siguientes cuatro principios:

1. Disfrutar del pleno apoyo de la Alta Dirección.
2. Satisfacer las necesidades de usuarios/clientes.
3. Los recursos destinados a las actividades de auditoría interna logran una mezcla adecuada de experiencia y conocimientos de auditoría. Se recomienda como media del sector público un gasto en auditoría interna del 0,038% sobre el gasto total, del 0,019% sobre el activo y una dotación de empleados de 1 por cada 347.
4. Trabajar con una cultura de mejora continua. La función de la auditoría interna debe perfeccionar sus procesos a través del benchmarking y de revisiones entre *colegas* o como un participante en las actividades de mejora continua de la organización. Debe tener también su propia cultura de progreso y aspirar a asegurar que sus proyectos están de acuerdo con una mejor práctica. Para ello debe emplear una orientación hacia las necesidades del cliente y realizar periódicamente una encuesta formal entre los “usuarios” del departamento⁸³.

⁸¹ López Hernández, A. y Martínez Montes, G., *La gestión sistemática del riesgo en la contratación pública. Una oportunidad para la mejora*, Auditoría Pública nº 73, 2019, pp. 17-28.

⁸² Arias Rodríguez, A., “El régimen económico y financiero de las universidades públicas”, 2004, p. 520.

⁸³ La GAO norteamericana (U.S. Government Accountability Office) ha hecho de la mejora continua su sello en una lucha permanente por ser más imparcial, por mantener una buena calidad de sus informes y por aminorar el tiempo y el dinero invertido en los mismos, como expone con detalle Jiménez, P. “El control de los fondos públicos”: propuestas de mejora. Thomson-Civitas, 2007. pp. 129 y ss.



1.5 EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

La exigencia⁸⁴ de mayor transparencia e información a los ciudadanos sobre la adecuada gestión de los recursos públicos, hace que sea necesario plantearse la conveniencia de implantar, como práctica de buena conducta, la presentación de informes sobre el sistema de control interno de las entidades públicas, de forma similar a las grandes empresas del sector privado.

Este procedimiento surge a raíz del movimiento de reforma del gobierno corporativo, que se inicia en torno a 1980 en los Estados Unidos, con el objetivo de conseguir unos sistemas de estructura de las sociedades que defiendan a los distintos grupos de interés (stakeholders).

Se debe hacer mención a un concepto fundamental como es el buen gobierno⁸⁵ y que hace alusión al sistema de gestión por el que las organizaciones son regidas, administradas y controladas con garantías suficientes.

En este sistema se especifican los procesos para la definición de los objetivos de la organización y se definen los derechos y obligaciones de los distintos elementos de la entidad (el consejo de administración, la dirección, los empleados...) Cada vez cobra más fuerza la teoría de los grupos de interés, que se manifiesta ante la necesidad de que los informes de auditoría estén a disposición de los distintos interesados, tales como accionistas, trabajadores, clientes, entidades financieras, proveedores, organismos reguladores, corporaciones profesionales, etc.

Un buen gobierno implica la existencia de políticas, estrategias y controles orientados a la consecución de los objetivos y a garantizar que las organizaciones utilizan sus recursos de una manera eficaz, además de asegurar la existencia de un sistema para el control y gestión de los recursos.

En el año 1991 se elaboró el Informe Cadbury (1994) por un comité creado en Gran Bretaña, con el fin de estudiar aspectos financieros y de control de las sociedades. Este informe es una referencia imprescindible en el ámbito de la auditoría, en el que se pone de

⁸⁴ Este capítulo está basado en el artículo *El informe de control interno en la Administración pública* elaborado por Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., 2008, pp.51-60.

⁸⁵ Torres, D. en *Buen gobierno, gestión del riesgo y auditoría*. Contabilidad y Negocios define el buen gobierno. Contabilidad y negocios: Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas, ISSN 1992-1896, ISSN-e 2221-724X, Vol. 1, nº. 2, 2006, pp. 21-25.

manifiesto que los miembros del consejo tienen que mantener un sistema de control interno sobre la gestión económica y financiera de la entidad, que establezca procedimientos para reducir al mínimo el riesgo de fraude. A tal fin, se recomienda que el consejo de administración incluya en el informe y en las cuentas una declaración sobre la eficacia del sistema de control interno y que los auditores informen al respecto.

Posteriormente, se dieron a conocer varias publicaciones de expertos sobre el gobierno corporativo y los Comités de Auditoría, como los siguientes informes, que, aunque han sido creados para empresas del sector privado, podrán tomarse como guía en el sector público.

Informe Greenbury (1995)

Establece como aspectos esenciales para un buen sistema de control interno, asignar adecuadamente las responsabilidades de las siguientes funciones: Determinar la remuneración de los consejeros, realizar el informe a los accionistas y la transparencia en las labores encomendadas.

Informe Hampel (1998)

Trata sobre el gobierno de las sociedades, sus principios, la función y la retribución de los directivos, la función de los accionistas, la rendición de cuentas y la auditoría.

El informe Turnbull (1999)

Del Grupo de Trabajo de Control Interno del Instituto de Contadores Colegiados de Inglaterra y Gales, sobre los procesos de control interno en las sociedades y empresas de Inglaterra, que fue elaborado conjuntamente con la Bolsa de Valores de Londres. En línea con el resto de informes sobre control interno, señala que todas las organizaciones deberían contar con una auditoría interna, así como una declaración del Consejo sobre el control interno de la entidad.

El informe Vienot (1995)

Se elaboró en Francia y se aplica a las sociedades cotizadas y regula el régimen de derechos y obligaciones de los administradores, siendo revisado en 2002 por Daniel Bouton, obligando a que las empresas realicen la publicación de un informe anual sobre el grado de cumplimiento de estas medidas.



La Comisión Treadway se había constituido en el año 1987 en los Estados Unidos para hacer frente a los problemas derivados de los informes fraudulentos, que habían generado graves escándalos financieros⁸⁶. Años más tarde, en 1992, se presentó el Informe COSO, (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), cuya mayor aportación consiste en responsabilizar a todos los miembros de la organización de la existencia de un adecuado sistema de control interno, comenzando por el Consejo de Administración y por la alta dirección.

También en Canadá⁸⁷ surge el interés por el gobierno corporativo y en el año 1995 The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) publica el primero de cinco documentos relativos a un modelo de control, titulado *Guidance on Control*, que es conocido como el Informe COCO (Criteria of Control Board). El modelo COCO define el control interno de una forma idéntica al modelo COSO, la diferencia se encuentra en que el modelo COCO proporciona un marco de referencia a través de 20 criterios agrupados en 4 componentes, que el personal en toda la organización puede usar para diseñar, desarrollar, modificar o evaluar el control.

El modelo del Instituto de Auditores Internos de Australia⁸⁸, desarrollado bajo las siglas Australian Control Criteria (ACC), comenzó a desarrollar un marco conceptual sobre el control interno, configurándose sobre la base de la integración de tres elementos: procesos, cultura y competencia.

En la Ley Sarbanes-Oxley, promulgada en Estados Unidos, en el año 2002, también se aborda la importancia de la responsabilidad corporativa y se establece que todas las juntas directivas deberán tener un Comité de Auditoría, que será responsable de todo lo relacionado con el trabajo. En esta misma línea, en España se elaboró el informe Olivencia (1998). Este informe nace a instancias del Ministerio de Economía y efectúa recomendaciones sobre la

⁸⁶ Más recientemente, nuevos escándalos financieros han provocado nuevos avances, consecuencia de la desconfianza de los inversores en la información divulgada por las empresas. Para restablecer la confianza perdida y aumentar la transparencia de la información social y medioambiental divulgada por las empresas, en 2014 la Comisión Europea aprobó la Directiva 2014/95/UE sobre información no financiera e información sobre diversidad donde establece la obligación de ampliar su informe de gestión a las grandes empresas de interés público. En España, se transpuso mediante la Ley 11/2018 que amplía los requerimientos relativos a la revelación de información no financiera y diversidad. Un análisis en profundidad de la regulación del estado de información no financiera puede verse en García Sánchez, I.M., Rodríguez Ariza, L. y Martín Zamora, P en *La obligación de ser socialmente transparente: El estado de información no financiera*. Revista Estudios financieros, nº 443, 2020 .

⁸⁷ Dorta Velázquez, J.A., en su Tesis “Un Modelo de control interno para la Universidad pública española”, comenta el movimiento del gobierno corporativo surgido en Canadá, 2004, pp.63-64.

⁸⁸ Dorta Velázquez, J.A, op. cit., comentando el modelo de control interno de Australia, 2004, pp.75-76.

necesidad de separar la gestión y la propiedad de la empresa, proponiendo la incorporación de consejeros independientes. Pretende una defensa de los intereses del pequeño y mediano inversor contemplando la creación de comisiones delegadas de control que garanticen la supervisión de la función de auditoría y la política de retribuciones.

Más tarde, en 2003, se publicó el informe de la Comisión especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas, conocido como el Informe Aldama. El documento⁸⁹ definió entre los objetivos de su trabajo informar sobre el grado de observancia del código Olivencia, dar mayor protección y seguridad a los accionistas e inversores así como aumentar la transparencia de los mercados.

En el ámbito de la Administración Pública, el Comité del Sector Público de la Federación Europea de Expertos Contables establece que los tres principios fundamentales del gobierno de las instituciones son: transparencia, integridad y rendición de cuentas.

Estos principios, en el contexto del sector privado, deberían adaptarse al sector público considerando: la transparencia hacia los terceros interesados, la integridad basada en la honestidad y la rendición de cuentas de los órganos de gobierno.

Se observa pues, que desde hace varios años se trabaja, tanto en el ámbito académico como en el profesional, en el desarrollo del gobierno corporativo y en la aplicación inmediata de estos principios a través de los comités de auditoría, en las organizaciones. Este tema no se ha abordado de forma similar en la Administración Pública, por lo que parece interesante analizar la conveniencia de implantar, en este sector, los principios del gobierno corporativo y la creación de Comités de Auditoría. Puesto que es responsabilidad de todos los consejeros asegurar que se han establecido los controles necesarios en la organización y que éstos son eficaces, se considera que los Consejos y los Comités de Auditoría deberían contar entre sus miembros con consejeros independientes.

⁸⁹ El Informe no está exento de críticas, entre otras por la falta de pronunciamiento ante la concentración de poderes en el presidente, como apunta Lozano García, B. en “Las debilidades del gobierno corporativo en los casos de corrupción: el papel del Consejo de Administración” en *La corrupción en un mundo globalizado : análisis interdisciplinar* / coord. por Nicolás Rodríguez García, Eduardo A. Fabián Caparrós, 2004, p. 48.



De acuerdo con el Informe Aldama, se distinguen estas tres categorías de consejeros:

Consejeros internos o ejecutivos

Se trata de los consejeros que poseen funciones ejecutivas o directivas en la organización o en alguna de las entidades vinculadas y, en todo caso, los que mantienen una relación contractual laboral, mercantil o de otra índole con la sociedad, distinta de su condición de consejeros.

Consejeros externos dominicales

Estos no se considerarán en el marco de la Administración Pública, pues se trata de los consejeros propuestos por accionistas, individuales o agrupados, en razón de una participación estable en el capital social de la empresa.

Consejeros externos independientes

Son aquellos consejeros de reconocido prestigio profesional, que pueden aportar su experiencia y conocimientos al gobierno corporativo y que, no siendo ni ejecutivos ni dominicales, resulten elegidos como tales y reúnan las condiciones que aseguren su imparcialidad y objetividad de criterio. Esta figura sí podría ser de interés para garantizar una representación de la sociedad a la que la Administración Pública presta sus servicios.

Los comités de auditorías tienen responsabilidades en tres áreas importantes: información financiera, gobierno y control corporativo. En el área de control corporativo se incluye el conocimiento de los riesgos más importantes de la organización y del sistema del control interno, por lo que el comité deberá vigilar los procesos de control por medio de la auditoría interna.

Un aspecto relevante es que el comité pueda conocer con detalle las fortalezas y debilidades del sistema de control interno, así como la evolución de los riesgos. A tal fin, los responsables de Auditoría Interna deberían realizar un análisis que permitiera conocer el grado de seguridad del sistema, en función de la cobertura de riesgos existente y de la importancia de los posibles reparos que se pongan de manifiesto en la evaluación del control interno.

En función de los resultados, el Comité de Auditoría podría disponer de una visión global de la situación, que de forma gráfica podría consistir en visualizar un esquema similar al que se presenta a continuación.

Figura 3. Diseño de un sistema de control interno

Diseño del Sistema de C.I.	No se revelan reparos	Reparos de poco interés	Reparos de gran interés	Revelan muchos fallos
Todos los riesgos cubiertos y el C.I. es eficaz	ALTO	MEDIO	BAJO NULO	NULO
Riesgos básicos cubiertos y el C.I. es eficaz	MEDIO	MEDIO BAJO	BAJO NULO	NULO
C.I. razonable con riesgo de fallos	BAJO	BAJO NULO	BAJO NULO	NULO
NO cubiertos los riesgos. Fallos probables de C.I.	NULO	NULO	NULO	NULO

Fuente: Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., *El informe de control interno en la Administración pública*, 2008.

Además, el comité deberá velar por la existencia y cumplimiento del código de conducta, que habrá de contemplar aspectos tales como: existencia de información adecuada y honesta, tratamiento de los posibles conflictos de intereses, control de operaciones y pagos irregulares, equidad y justicia en las relaciones con los empleados, seguridad de los empleados y de los bienes, existencia de canales para informar a la dirección sobre irregularidades.

La evolución de los códigos, guías y normas del sector privado, ha progresado desde un enfoque centrado en la simple información financiera hacia otros que, sin desestimar ésta, pone el acento en el análisis, seguimiento y control de la gestión del riesgo y en la supervisión de los sistemas de control interno.

Al hacer referencia a la necesidad de un informe de la dirección sobre el control interno de los organismos de la Administración Pública parece conveniente remontarnos al año 2004 y mencionar algunas de las conclusiones del I Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público⁹⁰, en el que se propugna potenciar la información a la sociedad sobre el control interno de la Administración Pública, así como de la evaluación y gestión de riesgos.

Entre estas conclusiones, se afirmaba que la evaluación del control interno en la realización de auditorías es imprescindible para un desarrollo eficiente de estos trabajos de auditoría. Se añadía, en relación a esta cuestión, la importancia de tener en cuenta que el destinatario último de estas actividades es el ciudadano, ante quien es preciso acreditar la

⁹⁰ Organizadas por la fundación FIASEP y cuyo texto se incluye en la revista Auditoría Pública nº 33 (2004) pp. 5-8.



bondad de la gestión facilitándole la lectura y comprensión de los informes. Por ello, la propuesta de un informe sobre control interno en el ámbito de la Administración Pública se alinea con las conclusiones del mencionado Congreso.

El concepto de responsabilidad de la Dirección se ha configurado normalmente desde la perspectiva de la responsabilidad contable, como la infracción de la norma contable y presupuestaria⁹¹. Desde un punto de vista más amplio, el concepto de responsabilidad, que en la terminología anglosajona se conoce como “accountability”, implica la presentación de un informe de la dirección sobre el control interno en sus memorias anuales. Este incluye documentación en la que se presenta un conjunto de explicaciones fundamentales sobre el control interno, teniendo como referencia los conceptos y modelos actuales.

Los elementos fundamentales que, con carácter general, se deben incluir en el informe de la dirección sobre control interno, de acuerdo con la metodología COSO, son los siguientes:

1. Comité de Auditoría: Debe existir un Comité de Auditoría e indicarse su composición, las funciones asignadas, los derechos, deberes y demás aspectos que se regulan normalmente.
2. Políticas de control interno: Es preciso que existan políticas escritas y procedimientos de comunicación en relación a los objetivos de control interno, para que la dirección transmita éstos a todos los empleados.
3. Relaciones internas: Es necesario que existan mecanismos adecuados para conseguir un control interno eficaz, tales como son la segregación de funciones, la delegación de autoridad y la política de comunicación al personal.
4. Políticas de Personal: Debe existir información relativa a la selección y formación del personal, así como a la política de promoción y planes de carrera.
5. Código de conducta: Es el referente primordial sobre las pautas de comportamiento que han de seguirse en los temas fundamentales como:

⁹¹ Pilar Jiménez Rius en su completo diagnóstico *La responsabilidad contable: modificaciones y mejoras imprescindibles* en Presupuesto y gasto público, nº 86, 2017, pp. 75-90, reconoce que tras cuarenta años, el régimen jurídico de la responsabilidad contable puede (y debe) ser mejorado y modificado en numerosos aspectos trascendentales, tanto a través de una reforma legal como por la vía doctrinal y jurisprudencial: “Por tanto, parece que el resurgir de la responsabilidad contable está no sólo en manos del legislador y de la Doctrina sino también en las Instituciones de Control Externo, en los órganos jurisdiccionales contables y en el propio Tribunal Supremo”.

cumplimiento de las normas, incompatibilidades, confidencialidad, conflicto de intereses en los directivos...

6. Programa de Auditoría Interna: En los informes debe hacerse referencia a los programas de auditoría interna, que garanticen una evaluación independiente de los sistemas de control, así como propuestas de procedimientos de mejora y seguimiento de las recomendaciones.

En las sociedades cotizadas, se ha avanzado bastante y la información es muy completa, pues se presenta un informe anual de gobierno corporativo, que responde a los aspectos que definen las buenas prácticas en esta materia y cuya estructura general responde al esquema que se presenta en la figura que se muestra más adelante. En la Administración Pública podría establecerse un modelo de control interno cuya estructura sería similar, aunque algunos apartados no serán aplicables en el sector público de forma idéntica al sector privado. Dicho informe contendría:

- a. En la estructura de la propiedad, el aspecto más reseñable sería que debe figurar el importe de los recursos financieros y su estructura, así como las relaciones de poder
- b. En cuanto a la administración de la sociedad, serían aplicable en gran medida todos los aspectos relevantes que figuran en el cuadro del modelo de informe del sector privado.
- c. Las operaciones vinculadas no serían de aplicación en la mayoría de los casos, pero sí hay que valorar la posible existencia de conflicto de intereses y los mecanismos previstos para resolverlos.
- d. En cuanto al control de riesgo, sería totalmente aplicable todo lo que se contempla en el informe de control interno del sector público.
- e. Aunque no exista en muchos organismos públicos una Junta General, salvo que se trate de personas jurídicas con forma de sociedad mercantil, será aplicación todo lo previsto para el buen gobierno corporativo.
- f. El seguimiento de recomendaciones del gobierno corporativo será absolutamente aconsejable en un informe de control interno para cualquier entidad el sector público, de igual forma que figura en el sector privado.

Figura 4. Modelo de informe en el sector privado

MODELO DE INFORME EN EL SECTOR PRIVADO	ASPECTOS RELEVANTES
ESTRUCTURA DE LA PROPIEDAD	Capital social, detalle de participaciones significativas, relaciones comerciales y familiares, control de la entidad
ESTRUCTURA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SOCIEDAD	Composición del Consejo, acumulación del poder, garantías de independencia de auditores internos y externos, riesgos reputacionales, Comisiones Delegadas
OPERACIONES VINCULADAS	Transferencia de recursos entre entidades, conflictos de intereses, mecanismos para resolver éstos
CONTROL DE RIESGOS	Cobertura y tipología de riesgos, sistemas de control interno, supervisión del control, cumplimiento, herramientas evaluación
JUNTA GENERAL	Asistencias, delegación, Web para acceso a información sobre gobierno corporativo
SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES DE GOBIERNO CORPORATIVO	Velar por los grupos de interés, independencia de los consejeros, evaluación anual, publicidad de la web, auditoría

Fuente: Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., *El informe de control interno en la Administración pública*, 2008.

Los principios de buen gobierno corporativo en el sector público implican fomentar cualidades personales de los gestores, así como el desarrollo de estrategias y políticas de actuación institucional.

De acuerdo con las propuestas de los especialistas en la materia, los principios de buen gobierno corporativo en el sector público ⁹²deben ser los siguientes:

1. Liderazgo, orientado al cumplimiento de los objetivos y al servicio de los distintos grupos de interés.
2. Compromiso de todo el personal, mediante una política de comunicación que sirva para una buena orientación de los participantes.
3. Integridad en la administración de los fondos públicos, garantizada por las actuaciones basadas en la honestidad y en la objetividad.
4. Responsabilidad (accountability) con una apropiada rendición de cuentas, definiendo claramente quién es el responsable de cada actuación, por qué lo es, ante quién y cuándo.

⁹² Costa Marques, M.C., en su artículo *El corporate governance en el sector público: Principios, elementos y enmarcación conceptual* establece los principios del buen gobierno corporativo, *Técnica económica en administración y dirección de empresas*, n° 175, 2006, pp. 28-34.

5. Transparencia, con un sistema de comunicación completo y seguro para otorgar confianza en la gestión a los diversos grupos de interés.
6. Integración, con una visión holística de todos los elementos del gobierno corporativo.
7. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar a la consecución de los objetivos, para determinar la forma en que los riesgos deben ser gestionados. Se necesitan mecanismos para identificar y hacer frente a los riesgos especiales asociados con el cambio, ante las modificaciones continuas del entorno.

Figura 5. Elementos del Gobierno corporativo en el sector público

ELEMENTOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO EN EL SECTOR PÚBLICO	
CUALIDADES PERSONALES	LIDERAZGO COMPROMISO INTEGRIDAD
RESULTADO DE ESTRATEGIAS	RESPONSABILIDAD TRANSPARENCIA INTEGRACIÓN

Fuente: Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., *El informe de control interno en la Administración pública*, 2008.

La definición de los objetivos implica una evaluación de los riesgos que pueden afectar a su cumplimiento y mecanismos de control adecuados para su detección y actuaciones de respuesta, en el caso necesario. De este modo, se origina un proceso dinámico que implica la mejora continua en la definición de objetivos y en la gestión de riesgos y mecanismos de control.

Los objetivos que hay que tener en cuenta en el análisis de riesgos se pueden agrupar en tres grandes categorías: operacionales, relacionados con la información financiera y de cumplimiento.

Los objetivos relacionados con las operaciones son los que afectan a la consecución del objeto de la organización y han de tener en cuenta el entorno organizacional, industrial y económico en que se desenvuelve la entidad. La dirección debe asegurarse de que los objetivos están basados en la realidad y en las exigencias del mercado y que están expresados en términos que permitan que se evalúe adecuadamente el rendimiento.



En cuanto a los objetivos relacionados con información financiera, hay que tener en cuenta que la presentación adecuada de esta información requiere: principios de contabilidad de aceptación general; estados financieros con información suficiente y de fácil comprensión e interpretación; información clasificada y resumida de forma razonable; estados financieros que reflejen las transacciones y los resultados de las operaciones de forma adecuada.

En relación a los objetivos de cumplimiento, las entidades deben desarrollar sus actividades teniendo en cuenta las leyes y normativas aplicables y estableciendo requisitos de comportamiento.

La identificación y el análisis de los riesgos es un proceso interno activo continuo y constituye un componente fundamental de un sistema de control interno eficaz. Los riesgos pueden ser la consecuencia tanto de factores externos como internos, tal como se indica en COSO, por lo que se exponen los siguientes:

Factores externos

Los avances tecnológicos (pueden influir en la evolución de la I+D+I); las necesidades o expectativas cambiantes de los usuarios pueden influir en el desarrollo de servicios; las nuevas normas a veces obligan a que se modifiquen las políticas y las estrategias; los desastres naturales pueden causar alteraciones de los sistemas de operaciones o información; los cambios económicos pueden repercutir en las decisiones sobre financiación e inversiones.

Factores internos

Las averías en los sistemas informáticos; los métodos de formación y motivación; los cambios de directivos que puedan afectar a la seguridad de los controles; la naturaleza de las actividades de la entidad; el nivel de acceso del personal a sus activos... Entre los factores⁹³ que pueden estar vinculados a un mayor nivel de riesgos se pueden incluir:

1. Cambios en el ambiente de operaciones.
2. Personal nuevo.
3. Sistemas de información nuevos.
4. Crecimiento rápido.
5. Tecnología nueva.

⁹³ Ray Whittington, O. y Pany, K. en “Principios de auditoría”, 2005, p.134, establece que debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno de la empresa cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuentemente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría.

6. Líneas de productos o actividades nuevas.
7. Reestructuración corporativa.
8. Operaciones en el extranjero.

Existen muchas técnicas de identificación de riesgos, desarrolladas por auditores internos y externos, pero lo que realmente es importante es que la dirección analice cuidadosamente los factores que pueden contribuir a aumentar los riesgos.

La metodología de análisis de riesgos puede variar, sobre todo porque muchos riesgos son difíciles de cuantificar. Sin embargo, el proceso incluirá normalmente estas fases: una estimación de la importancia del riesgo, la probabilidad de acaecimiento y un análisis de cómo ha de gestionarse el riesgo, es decir, de las medidas que conviene adoptar.

El ejemplo de hoja de trabajo (del modelo COSO) que se presenta en la figura siguiente sirve de ejemplo para realizar una evaluación de la actividad “Información financiera y de gestión”. En los objetivos del ejemplo propuesto, se observa que el primero, que es operativo, consiste en facilitar información a la Dirección, que debe ser exacta y en tiempo oportuno.

Se aclara que las siglas usadas en este modelo son:

O= Operativo

F= Financiero

C=Cumplimiento

En este caso, uno de los factores de riesgo podría ser el desconocimiento de la información requerida, debido a fallos en la comunicación de las necesidades exactas y de las fechas. En este caso las actividades de control consistirían en identificar las necesidades y tener cauces de comunicación interna adecuados. Se indicaría también la probabilidad de que suceda este hecho (alta, media o baja) y otros objetivos que pudieran resultar afectados por esta incidencia, como podría ser el área de Informática. Se incluyen en el cuadro otros dos objetivos de esta misma actividad, igualmente ficticios, para presentar una visión más completa de esta hoja de trabajo.

Figura 6. Información financiera y de gestión

ACTIVIDAD: INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE GESTIÓN					
Objetivos	O.F.C.	Factores de Riesgo	Probabilidad	Actividades de control	Otros objetivos afectados
Información a la Dirección	O	Desconocimiento	Media	Identificar las necesidades	Informática
Información según leyes	F-C	Personal que no conoce las leyes	Baja	Formar /contratar personal capaz	Personal
Confidencialidad de información	O-C	Acceso a datos sin autorización	Alta	Restringir listas y actualizarlas	Protección de Datos/ Jurídica

Fuente: Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., *El informe de control interno en la Administración pública*, 2008

En el sistema de control de riesgos del informe sobre gobierno corporativo debe describirse la política de riesgos de la entidad, detallando y evaluando los riesgos cubiertos por el sistema. Ello implica tratar las políticas de inversiones, de financiación y de riesgos financieros, de riesgo reputacional, que tiene un valor intangible, del plan de seguros...

La adecuada gestión del riesgo debe permitir alcanzar los objetivos del plan estratégico, proteger los resultados y la reputación de la entidad, defender a los grupos de interés, garantizar la estabilidad y la solidez financiera del organismo a corto y largo plazo...

Asimismo, se ha de velar por segregar las funciones entre las áreas tomadoras de riesgos y las áreas responsables del análisis, control y supervisión de los mismos, garantizando independencia.

Los sistemas de control interno deben estar diseñados para una evaluación y comunicación periódica y transparente de los resultados del control y gestión de riesgos, incluyendo el cumplimiento de las políticas definidas.

Figura 7. Tipos de riesgos



Fuente: Elaboración propia basada en “Los otros tipos de riesgo en la empresa” de Sánchez Álvarez, S., 2011.

El sistema de control de riesgos debe contemplar toda la tipología de riesgos, que se pueden agrupar en cuatro categorías:

1. Riesgos operativos: personal, procedimientos, información, fraude...
2. Riesgos financieros: riesgos de mercado, riesgos de crédito, de tipos de interés y de tipos de cambio.
3. Riesgos propios de la actividad, que son los específicos de cada entidad.
4. Riesgos estratégicos y de gobierno corporativo: estructura organizativa, riesgos reputacionales, entorno regulador.

En todos los casos, se deberá indicar si se ha materializado algún riesgo y, en ese caso, las circunstancias que lo han motivado y el funcionamiento de los sistemas de control interno.

Es conveniente tener en cuenta la incidencia de la gestión del cambio y considerar algunas circunstancias que requieren una atención especial de la dirección por su impacto potencial, tales como los siguientes factores: cambios en el entorno operacional; nuevos



empleados, sistemas de información nuevos; crecimiento rápido, nuevas tecnologías; nuevos productos y actividades; reestructuraciones internas del personal.

En la Unión Europea, el modelo “PIFC” (Public Internal Financial Control) pretende ofrecer un modelo estructurado a los Gobiernos, en el que, frente al énfasis que ponen los sistemas tradicionales en el control interno de legalidad y regularidad, se subrayan los criterios de economía eficiencia y eficacia en la gestión, de modo que la mejora de los sistemas de control interno de la Administración Pública contribuya a prevenir los riesgos antes de su detección en la fiscalización.

La normativa y los procedimientos comunitarios de gestión de los Fondos Europeos han adoptado directrices dirigidas a la autoevaluación de riesgos de fraude y a la adopción de medidas de prevención, detección, investigación y corrección. Como acertadamente apunta FERNÁNDEZ AJENJO ⁹⁴, la Comisión Europea opta por el modelo de autoevaluación en marco del método COSO en su Guía de 2014.

El propósito de este capítulo es plantear la conveniencia de que la Administración Pública establezca mecanismos de información a la sociedad sobre el control interno de sus organizaciones y sobre la evaluación y gestión de riesgos. Se considera que esta información debe ser, al menos, tan amplia como la que se exige a las sociedades cotizadas, de la que se ha expuesto un breve modelo.

Por ello, para cumplir adecuadamente con el compromiso de rendición de cuentas, en un sentido amplio y acorde con los sistemas actuales de información, las conclusiones de este todo lo expuesto se resumen en:

1. Implantar en la Administración Pública mecanismos de control interno conforme a los principios del buen gobierno corporativo.
2. Establecer sistemas de control interno que aborden un enfoque integral, más allá de la simple información financiera.
3. Creación de comités de auditoría en las entidades de la Administración Pública.
4. Evaluación integral de riesgos, como parte del informe de control interno.

⁹⁴ Fernández Ajenjo, J.A. *La gestión de los riesgos de fraude en las entidades locales DUSI para el Marco comunitario 2014-2020* en *El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados* n.º. extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, pp. 155-170.

5. Difusión del Informe de la Dirección sobre control interno, que permita a los ciudadanos un conocimiento amplio no sólo de la situación financiera de las entidades sino también de la gestión de riesgos.

1.6 MODELO COSO DEL CONTROL INTERNO

Según COSO⁹⁵, “el Control Interno es un proceso llevado a cabo por los órganos de gobierno, la dirección y el resto del personal de una organización, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de aseguramiento razonable para la consecución de los objetivos relativos a las operaciones, a la información y al cumplimiento.”

El control interno ⁹⁶ desde el punto de vista del modelo COSO, es un proceso ejecutado por el consejo de directores, la administración y el resto del personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad en la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Otra definición de control interno⁹⁷ del enfoque COSO es, “el control interno es una serie de acciones concatenadas y realizadas por todos los miembros de la entidad, orientados a la consecución de las metas organizacionales, a prevenir la pérdida de recursos, a asegurar información financiera confiable y que la organización cumpla con las leyes y regulaciones aplicables. Resalta la idea de que el control interno efectivo solo puede ayudar a la organización a lograr sus objetivos más no asegura el éxito organizacional.”

Según el Informe COSO III un sistema de control interno debe verse como un proceso integrado y dinámico y se caracteriza por las siguientes propiedades:

1. Permite aplicar el control interno a cualquier tipo de entidad y de acuerdo con sus necesidades.

⁹⁵ En “Aplicación del Marco Integrado de Control Interno (COSO) en el Sector Público español” se describe en que consiste el proceso del control interno, 2016, p.11.

⁹⁶ Coopers & Lybrand define el control interno en “Los nuevos conceptos del control interno (COSO)”, 1997, p.4.

⁹⁷ Según Rivas Márquez, G., en su artículo, *Modelos contemporáneos de control interno*, realiza otra definición del control interno según el enfoque COSO, Observatorio laboral, vol. 4, n°8, 2011, pp. 115-136.



2. Presenta un enfoque basado en principios que proporcionan flexibilidad y se pueden aplicar a nivel de entidad, a nivel operativo y a nivel funcional.
3. Establece los requisitos para un sistema de control interno efectivo, considerando los componentes y principios existentes, cómo funcionan y cómo interactúan.
4. Proporciona un método para identificar y analizar los riesgos, así como para desarrollar y gestionar respuestas adecuadas a dichos riesgos dentro de unos niveles aceptables y con un mayor enfoque sobre las medidas antifraude.
5. Constituye una oportunidad para ampliar el alcance de control interno más allá de la información financiera, a otras formas de presentación de la información, operaciones y objetivos de cumplimiento.
6. Es una oportunidad para eliminar controles ineficientes, redundantes o inefectivos que proporcionan un valor mínimo en la reducción de riesgos para la consecución de los objetivos de la entidad.
7. Brinda una mayor confianza en la supervisión efectuada por el consejo sobre los sistemas de control interno.
8. Ofrece mayor confianza con respecto al cumplimiento de los objetivos de la entidad.
9. Genera mayor confianza en la capacidad de la entidad para identificar, analizar y responder a los riesgos y a los cambios que se produzcan en el entorno operativo y de negocios.
10. Permite lograr una mayor comprensión de la necesidad de un sistema de control interno efectivo.
11. Facilita el entendimiento de que mediante la aplicación de un criterio profesional oportuno la dirección puede eliminar controles no efectivos, redundantes o ineficientes.

Tal y como se establece en el Marco integrado del Informe COSO 2013 y el Informe COSO III, el Comité de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway fue conformado en 1985 con la finalidad de identificar los factores que originaban la presentación de información financiera falsa o fraudulenta, y emitir las recomendaciones que garantizaran la máxima transparencia informativa en ese sentido.

COSO se dedica a desarrollar marcos y orientaciones generales sobre el control interno, la gestión organizacional y la prevención del fraude, diseñados para mejorar el desempeño organizacional y la supervisión, y reducir el riesgo de fraude en las organizaciones.

Asimismo, el Comité sustenta que una buena gestión del riesgo y un sistema de control interno son necesarios para el éxito a largo plazo de las organizaciones.

El Comité está conformado por cinco instituciones representativas en Estados Unidos en el campo de la contabilidad, las finanzas y la auditoría interna:

1. American Accounting Association (AAA), Asociación de Contadores Públicos Norteamericanos.
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Instituto Norteamericano de Contadores Públicos Certificados (Contadores CPA que forman parte de empresas de contabilidad que hacen auditorías externas de estados financieros).
3. Financial Executive Institute (FEI), Asociación Internacional de Ejecutivos de Finanzas.
4. Institute of Internal Auditors (IIA), Instituto de Auditores Internos (Auditores encargados de la evaluación de los sistemas de control interno en el interior de las organizaciones).
5. Institute of Management Accountants (IMA), Instituto de Contadores Empresariales (Contadores que trabajan en empresas).

El Comité de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, por sus siglas en inglés) presentó en 1992 la primera versión del Marco Integrado de Control Interno, que ha sido aceptado alrededor del mundo y se ha convertido en un marco líder en diseño, implementación y conducción de control interno y evaluación de su efectividad.

El Comité tenía como principal objetivo definir un nuevo marco conceptual capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos utilizados en el campo del control interno.

En septiembre de 1992, el Comité COSO emitió en los Estados Unidos el informe: Internal Control-Integrated Framework (Marco Integrado de Control Interno, COSO I), orientado a establecer una definición común de control interno y proveer una guía para la creación y el mejoramiento de la estructura de control interno de las entidades.



El Informe COSO I⁹⁸, aborda específicamente el papel de los controles internos para garantizar un mejor gobierno corporativo, conteniendo un análisis de las características del control interno y un marco para su establecimiento y evaluación.

En septiembre de 2004, el Comité COSO publicó el Enterprise Risk Management-Integrated Framework y sus aplicaciones técnicas asociadas (COSO-ERM, o COSO II), en el cual se amplía el concepto de control interno, y se proporciona un enfoque más completo y extenso sobre la identificación, evaluación y gestión integral del riesgo.

En mayo de 2013, el Comité COSO publicó la actualización del Marco Integrado de Control Interno (COSO III), cuyos objetivos son: aclarar los requerimientos del control interno; actualizar el contexto de la aplicación del control interno a muchos cambios en las organizaciones y ambientes operativos; y ampliar su aplicación al expandir los objetivos operativos y de emisión de informes.

El control interno ayuda a las entidades a lograr importantes objetivos y a mantener y mejorar su rendimiento. El Control interno-Marco integrado (el Marco) de COSO permite a las organizaciones desarrollar, de manera eficiente y efectiva, sistemas de control interno que se adapten a los cambios del entorno operativo y de negocio, mitigando riesgos hasta niveles aceptables y apoyando en la toma de decisiones y el gobierno corporativo de la organización.

El Marco Integrado de Control Interno, del Informe COSO III, establece tres categorías de objetivos que permiten a las organizaciones centrarse en diferentes aspectos del control interno. Estas son:

Objetivos operativos

Estos objetivos se relacionan con el cumplimiento de la misión y visión de la entidad. Hacen referencia a la efectividad y eficiencia de las operaciones, incluidos sus objetivos de rendimiento financiero y operacional, y la protección de sus activos frente a posibles pérdidas.

⁹⁸ Spira, L.F. and Page, M.J., comentan el papel del control interno según COSO I en su artículo *Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit*. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 2003, Vol. 16, n°. 4 pp. 640-661.

Por lo tanto, estos objetivos constituyen la base para la evaluación del riesgo en relación con la protección de los activos de la entidad, y la selección y desarrollo de los controles necesarios para mitigar dichos riesgos.

Los objetivos operativos deben reflejar el entorno organizacional, industrial y económico en que se involucra la entidad; y están relacionados con el mejoramiento del desempeño financiero, la productividad, la calidad, las prácticas ambientales, y la innovación y satisfacción de empleados y clientes.

Objetivos de información

Estos objetivos se refieren a la preparación de informes para uso de la organización y los accionistas, teniendo en cuenta la veracidad, oportunidad y transparencia.

Estos informes relacionan la información financiera y no financiera interna y externa y abarcan aspectos de confiabilidad, oportunidad, transparencia y demás conceptos establecidos por los reguladores, organismos reconocidos o políticas de la entidad.

Objetivos de cumplimiento

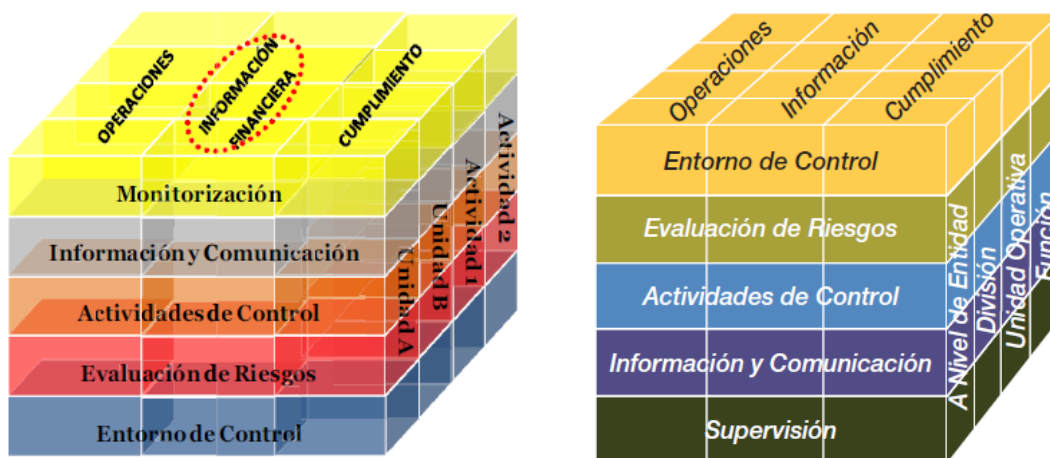
Están relacionados con el cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad. La entidad debe desarrollar sus actividades en función de las leyes y normas específicas.

El sistema de control interno está dividido en cinco componentes integrados que se relacionan con los objetivos de la organización: entorno de control, evaluación de los riesgos, actividades de control, sistemas de información y comunicación, y actividades de monitoreo y supervisión.

Un adecuado entorno de control, una metodología de evaluación de riesgos, un sistema de elaboración y difusión de información oportuna y fiable de la organización y un proceso de monitoreo eficiente, apoyados en actividades de control efectivas, se constituyen en poderosas herramientas gerenciales.

Existe una relación directa entre los objetivos de la entidad, los componentes y la estructura organizacional que es representada en forma de cubo de la siguiente manera:

Figura 8. Componentes de control del enfoque COSO



Fuente: Informe COSO 1992 y 2013.

Los cinco componentes deben funcionar de manera integrada para reducir a un nivel aceptable el riesgo de no alcanzar un objetivo. Los componentes son interdependientes, existe una gran cantidad de interrelaciones y vínculos entre ellos.

A continuación, se describen los cinco componentes del control interno del enfoque COSO.

Entorno de control

Es el ambiente donde se desarrollan todas las actividades organizacionales bajo la gestión de la administración y comprende las normas, procesos y estructuras que constituyen la base para desarrollar el control interno de la organización.

El entorno de control es influenciado por factores tanto internos como externos, tales como la historia de la entidad, los valores, el mercado, y el ambiente competitivo y regulatorio.

Este componente crea la disciplina que apoya la evaluación del riesgo para el cumplimiento de los objetivos de la entidad, el rendimiento de las actividades de control, uso de la información y sistemas de comunicación, y conducción de actividades de supervisión.

Para lograr un entorno de control apropiado deben tenerse en cuenta aspectos como la estructura organizacional, la división del trabajo y asignación de responsabilidades, el estilo de gerencia y el compromiso.

Un entorno de control ineficaz puede tener consecuencias graves, tales como pérdida financiera, pérdida de imagen o un fracaso empresarial.

Por esta razón, este componente tiene una influencia muy relevante en el resto componentes del sistema de control interno, y se convierte en el cimiento de los demás proporcionando disciplina y estructura.

Evaluación de riesgos

Este componente identifica los posibles riesgos asociados con el logro de los objetivos de la organización. Toda organización debe hacer frente a una serie de riesgos de origen tanto interno como externo, que deben ser evaluados.

Estos riesgos afectan a las entidades en diferentes sentidos, como en su habilidad para competir con éxito, mantener una posición financiera fuerte y una imagen pública positiva. Por ende, se entiende por riesgo cualquier causa probable de que no se cumplan los objetivos de la organización.

De esta manera, la organización debe prever, conocer y abordar los riesgos con los que se enfrenta, para establecer mecanismos que los identifiquen, analicen y disminuyan. Este es un proceso dinámico e iterativo que constituye la base para determinar cómo se gestionaran los riesgos.

Actividades de control

En el diseño organizacional deben establecerse las políticas y procedimientos que ayuden a que las normas de la organización se ejecuten con una seguridad razonable para enfrentar de forma eficaz los riesgos.

Las actividades de control se definen, según el enfoque COSO, como las acciones establecidas a través de las políticas y procedimientos que contribuyen a garantizar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección para mitigar los riesgos con impacto potencial en los objetivos.



Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la entidad, en las diferentes etapas de los procesos de negocio y en el entorno tecnológico, y sirven como mecanismos para asegurar el cumplimiento de los objetivos.

Según su naturaleza pueden ser preventivas o de detección y pueden abarcar una amplia gama de actividades manuales y automatizadas. Las actividades de control conforman una parte fundamental de los elementos de control interno.

Información y comunicación

El personal debe no solo captar una información sino también intercambiarla para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones. Por lo tanto, este componente hace referencia a la forma en que las áreas operativas, administrativas y financieras de la organización identifican, capturan e intercambian información.

La información es necesaria para que la entidad lleve a cabo las responsabilidades de control interno que apoyan el cumplimiento de los objetivos. La gestión de la organización y el progreso hacia los objetivos establecidos implican que la información es necesaria en todos los niveles de la misma.

En este sentido, la información financiera no se utiliza solo para los estados financieros, sino también en la toma de decisiones.

Supervisión del sistema de control – Monitoreo

Todo el proceso ha de ser monitoreado con el fin de incorporar el concepto de mejoramiento continuo; así mismo, el Sistema de Control Interno debe ser flexible para reaccionar ágilmente y adaptarse a las circunstancias.

Las actividades de monitoreo y supervisión deben evaluar si los componentes y principios están presentes y funcionando en la entidad.

Es importante determinar, supervisar y medir la calidad del desempeño de la estructura de control interno.

1.7 EL RIESGO EN EL SECTOR PÚBLICO Y EL MODELO COSO-ERM

La administración del riesgo⁹⁹ en el sector público implica que las entidades que lo conforman adopten dentro de los modelos de gerencia y en sus procesos, los controles necesarios que les permitan la eficiencia y efectividad en los servicios que ofrece, sobre todo teniendo en cuenta que los recursos con los que funciona son públicos.

El concepto de riesgo es bien conocido en el sector financiero, en el que el análisis del riesgo de las operaciones se ha aplicado desde el inicio de la actividad de este sector. Sin embargo, la administración de riesgos en otro tipo de organizaciones es más reciente y tiene una amplia implantación a partir del movimiento de reforma del gobierno corporativo.

Este movimiento surge a raíz de escándalos financieros, que llegaron a ser dramáticos como el caso Enron, dada la falta de recursos financieros¹⁰⁰ para los pagos de deuda, la compañía se declaró en bancarrota el 2 de diciembre del 2001, causando un gran impacto por las causas que la provocaron, incluyendo desde fraudes hasta artificios contables, que alteraron de forma muy significativa los resultados de los estados financieros. Las faltas de Enron fueron consecuencia directa de la conducta no ética de sus altos directivos y su falta de honestidad y transparencia, que es crucial para el trasfondo de confianza que sustenta las operaciones en el mercado de capitales.

Se inicia entonces el movimiento de reforma del gobierno corporativo, preocupado por una gestión responsable frente a los distintos grupos de interés (stakeholders) de la organización, con una administración más eficiente en la toma de decisiones, que se preocupa por los asuntos de auditoría y control interno, dando paso a la implantación de la gestión de riesgos en las empresas con carácter general.

Según VARGAS PALACIO ¹⁰¹, "se conoce como Gobierno Corporativo al conjunto de principios y políticas que regulan el diseño, integración y funcionamiento de los órganos de gobierno de la empresa: Accionistas, Cuerpo Directivo y Equipo Ejecutivo. Un buen Gobierno Corporativo provee los incentivos para proteger los intereses de la compañía y los accionistas, así como la creación de valor y uso eficiente de los recursos".

Se define como riesgo, según la RAE, la contingencia o proximidad de un daño que sufre una organización derivado de la posibilidad de fallos en su propio funcionamiento.

⁹⁹ González Gil, L.M., Parada Quiroga, J.R., "Administración del riesgo en entidades públicas y privadas", 2013, pp.1-2.

¹⁰⁰ Vargas Palacio, A.M., *Enron y el papel de la ética en los negocios*, 2010, p.18-20.

¹⁰¹ Vargas Palacio, A.M., *op.cit.*, 2010, p.21.



Según la ISO¹⁰² 31000:2018, “El riesgo es el efecto de la incertidumbre sobre los objetivos”.

La gestión del riesgo¹⁰³ eficaz requiere los elementos siguientes y puede explicarse como sigue:

- Integrada. La gestión del riesgo es parte integral de todas las actividades de la organización.
- Estructurada y exhaustiva. Un enfoque estructurado y exhaustivo hacia la gestión del riesgo contribuye a resultados coherentes y comparables.
- Adaptada. El marco de referencia y el proceso de la gestión del riesgo se adaptan y son proporcionales a los contextos externo e interno de la organización relacionados con sus objetivos.
- Inclusiva. La participación apropiada y oportuna de las partes interesadas permite que se consideren su conocimiento, puntos de vista y percepciones. Esto resulta en una mayor toma de conciencia y una gestión del riesgo informada.
- Dinámica. Los riesgos pueden aparecer, cambiar o desaparecer con los cambios de los contextos externo e interno de la organización. La gestión del riesgo anticipa, detecta, reconoce y responde a esos cambios y eventos de una manera apropiada y oportuna.
- Mejor información disponible. Las entradas a la gestión del riesgo se basan en información histórica y actualizada, así como en expectativas. La gestión del riesgo tiene en cuenta explícitamente cualquier limitación e incertidumbre asociada con tal información y expectativas. La información debería ser oportuna, clara y disponible para las partes interesadas pertinentes.
- Factores humanos y culturales. El comportamiento humano y la cultura influyen considerablemente en todos los aspectos de la gestión del riesgo en todos los niveles y etapas.
- Mejora continua. La gestión del riesgo mejora continuamente mediante aprendizaje y experiencia.

¹⁰² ISO (Organización Internacional de Normalización) es una federación mundial de organismos nacionales de normalización (organismos miembros de ISO). La norma ISO 31000:2018 es un estándar de origen internacional que ha sido desarrollado por ISO, y que proporciona los principios y directrices para la Gestión de Riesgos.

¹⁰³ Según se establece en la ISO 31000:2018.

Figura 9. Elementos en la gestión del riesgo



Fuente: ISO 31000:2018.

Desde la perspectiva de la metodología COSO-ERM¹⁰⁴ se define el riesgo como la posibilidad de que un evento ocurra y afecte adversamente al logro de los objetivos.

En un reciente documento elaborado por COSO¹⁰⁵ se define el apetito de riesgo como “Los tipos y la cantidad de riesgo, en un nivel amplio, que una organización está dispuesta a aceptar en busca de valor”.

En 2004, se publicó el estándar “Enterprise Risk Management-Integrated Framework” (COSO II), un marco integrado de gestión de riesgos que amplía el concepto de control interno a la gestión de riesgos implicando necesariamente a todo el personal, incluidos los directores y administradores.

COSO II-ERM amplía la estructura de COSO I a ocho componentes:

¹⁰⁴ ERM significa Enterprise Risk Management y se puede ampliar este concepto en “Gestión de Riesgos Empresariales”, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway, 2004. Se puede consultar en: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>.

¹⁰⁵ Martens, F.J. , y Rittenberg, L., *Risk appetite– critical to success*, COSO, 2020, pp.1-29.



- Ambiente de control: son los valores y filosofía de la organización, influye en la visión de los trabajadores ante los riesgos y las actividades de control de los mismos.
- Establecimiento de objetivos: estratégicos, operativos, de información y de cumplimientos.
- Identificación de eventos, que pueden tener impacto en el cumplimiento de objetivos.
- Evaluación de Riesgos: identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos.
- Respuesta a los riesgos: determinación de acciones frente a los riesgos.
- Actividades de control: Políticas y procedimientos que aseguran que se llevan a cabo acciones contra los riesgos.
- Información y comunicación: eficaz en contenido y tiempo, para permitir a los trabajadores cumplir con sus responsabilidades.
- Supervisión: para realizar el seguimiento de las actividades.

El Informe COSO I¹⁰⁶ define a la gestión de riesgos corporativos de la siguiente manera: “...es un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y restante personal, aplicable a la definición de estrategias en toda la empresa y diseñado para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización, gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado y proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos”.

La Gestión Integral de Riesgos (ERM) forma parte de las buenas prácticas de gestión empresarial y es un proceso que permite tratar eficazmente la incertidumbre, identificando riesgos y oportunidades, y optimizando la capacidad de generar valor.

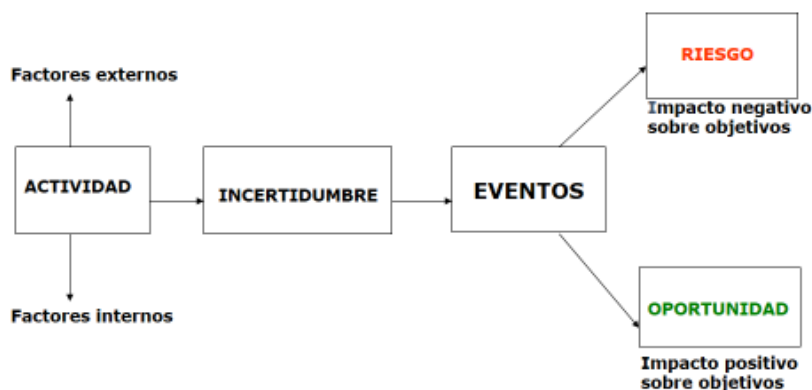
Los conceptos clave del análisis de riesgos, de acuerdo con la citada metodología COSO-ERM son estos cuatro:

1. Todas las entidades existen para dar valor a sus accionistas o a la sociedad, que sería el fin último en las entidades del sector público.
2. Todas las organizaciones se enfrentan a la incertidumbre, pero es necesario determinar, en cada caso, cuál es el nivel aceptable de inseguridad.
3. La incertidumbre puede suponer un riesgo o también una oportunidad.

¹⁰⁶ Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., “Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos”. Ed. Pirámide, 2020, p. 54.

4. ERM no se refiere sólo a controles, sino también se refiere a desempeño de las personas como pilar del control interno.

Figura 10. Gestión integral de riesgos ERM



Fuente: Ruano Díez, R., COSO II-ERM y el papel del auditor interno, 2014.

Como se observa en la figura, cualquier actividad de la empresa está influenciada por factores internos y externos que generan un nivel de incertidumbre, que implica que se produzcan eventos con un impacto sobre los objetivos fijados, que puede ser positivo y constituir oportunidades de mejora, o que pueden ser negativos constituyendo situaciones de riesgo.

Como señala RUANO DIEZ, algunos de los aspectos ¹⁰⁷ que caracterizan la gestión integral de riesgos del modelo que estamos estudiando se resumen en los siguientes:

- Es un proceso continuo, que se concibe como un medio y no como un fin.
- Afecta a todo el personal de la entidad y a todas las unidades.
- ERM debe formar parte de la estrategia de la organización.
- Este proceso está diseñado para identificar potenciales eventos y gestionar riesgos, según el grado de apetencia o aversión al riesgo establecido.

¹⁰⁷ Ruano Díez, R., *COSO II-ERM y el papel del auditor interno*, I Congreso Auditoría Interna IIA Colombia, 2014, pp.1-19.



- No garantiza ninguna certeza, pero permite tener una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos estratégicos, operativos y de cumplimiento.

Todas las organizaciones¹⁰⁸ que se plantean abordar una gestión de riesgos, tal como la que se plantea COSO-ERM, deben reflexionar sobre estas cuestiones, que pueden contribuir a decidir sobre las decisiones que se deben tomar frente a las incertidumbres presentes y futuras que afectan a la entidad:

- ¿Cuáles son los principales riesgos de la organización?
- ¿Existe una definición formal del nivel de aceptación del riesgo y de filosofía de administración del riesgo?
- ¿Existe un proceso de gestión de riesgo que esté de acuerdo con la aceptación del riesgo y la filosofía?
- ¿Se comunican estas directrices al personal?
- ¿Existe una visión y un lenguaje integrado de riesgos en todas las unidades de la organización?
- ¿Cómo se identifican, evalúan, comunican y controlan los riesgos?
- ¿El personal entiende su papel como parte de la administración de riesgos?
- ¿Quién asegura que el proceso de gestión de riesgos se efectúa correctamente?

Por otra parte, los beneficios que se pueden obtener de la aplicación de la gestión de riesgos son los siguientes:

- Alinear la política de aversión o apetencia al riesgo con la estrategia.
- Relacionar crecimiento, riesgo y beneficios.
- Mejorar las decisiones de respuesta al riesgo.
- Reducir sorpresas y pérdidas operativas.
- Identificar y gestionar la diversidad de riesgos por la empresa.
- Aprovechar las oportunidades.
- Mejorar la asignación de capital y recursos.

El modelo COSO ERM, tal como indica¹⁰⁹ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, es un facilitador del proceso de la gestión de riesgos, que permite a los administradores de las empresas operar más eficazmente en un ámbito de riesgo, aumentando la capacidad para:

¹⁰⁸ Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., “Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos”. Ed. Pirámide, 2020, pp. 55-56.

¹⁰⁹ Sánchez Sánchez, L.R., *COSO ERM y la gestión de riesgos*. Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 23 N.º 44, p.45, 2015.

- Determinar la estrategia de riesgos y el nivel de riesgo aceptable.
- Optimizar las respuestas al riesgo.
- Prevenir eventos imprevistos, susceptibles de generar costes.
- Gestionar riesgos globales a nivel de la entidad.
- Racionalizar el uso de los recursos.

En la actualización de la primera versión del modelo COSO, en 2004, existen dos aspectos que interesa destacar¹¹⁰, desde la óptica de la gestión emocional, porque están íntimamente relacionados con el entorno de control y vinculados con el factor humano y la cultura corporativa:

- Capital humano: Las personas que están en la operación diaria de las organizaciones son la primera línea de defensa en la administración de riesgos, por lo que el capital humano debe poseer mayor influencia en esta gestión.
- Gobierno y cultura: El gobierno marca el conjunto de valores de la organización, reforzando la importancia de ERM. La cultura se refiere a los valores éticos, conductas deseadas y el entendimiento del riesgo en la organización

Una aportación interesante es un estudio realizado sobre los riesgos de las estructuras críticas de EE. UU. que habría que proteger contra amenazas terroristas, en mismo se concluye¹¹¹ que “el riesgo es el costo esperado o la pérdida esperada, debido a un ataque adversario en una infraestructura determinada, está determinado por la intersección de las consecuencias del ataque, las amenazas o la probabilidad del ataque y las vulnerabilidades del ataque”.

Este concepto, aplicable al análisis de riesgos en general, se puede representar de forma gráfica en el cuadro siguiente y expresar mediante esta fórmula:

$$R = T \times V \times C$$

Donde:

R = Riesgo.

¹¹⁰ Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., “Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos”. Ed. Pirámide, 2020, pp. 55-56.

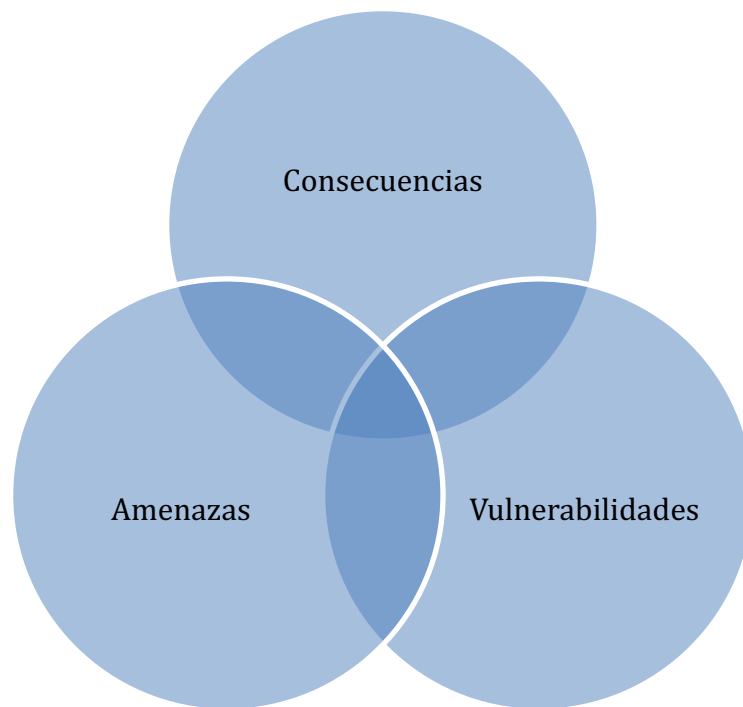
¹¹¹ Estos conceptos se analizan en el estudio Baker, A.B., et Al., *A Scalable Systems Approach for Critical Infrastructure Security*. Prepared by Sandia National Laboratories, 2022, pp. 1-54.

T = Threats (Amenazas) es la probabilidad de que ocurra un escenario de “ataque” con el potencial de alterar los sistemas o activos y causar consecuencias indeseables. Las amenazas se caracterizan por sus fines y la probabilidad de que ocurra.

V = Vulnerability (Vulnerabilidad) es una debilidad en el sistema o activo, que causaría un deterioro o fallo por la amenaza (T).

C = Consequence (Consecuencias) son los resultados negativos asociados con el deterioro o falla del sistema o activos. Las consecuencias de un ataque se pueden medir por la pérdida de vidas, el impacto económico, la pérdida de la confianza pública u otras magnitudes.

Figura 11. Conceptos clave del análisis de riesgos



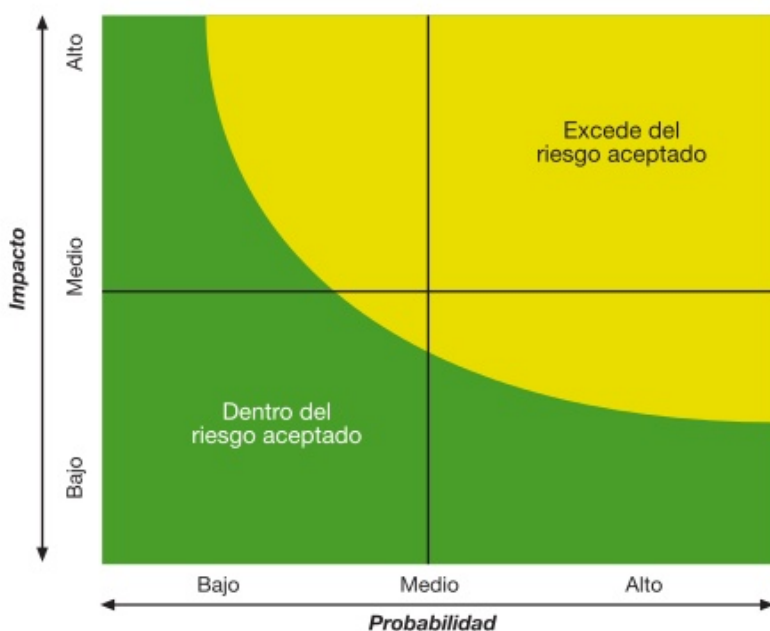
Fuente: “A Scalable Systems Approach for Critical Infrastructure Security”.

El riesgo¹¹² aceptado por una organización, de acuerdo con COSO, es la cuantía del riesgo que la misma está dispuesta a asumir para poder realizar su misión y cumplir sus objetivos, sin que se produzcan daños significativos que afecten a dichos objetivos.

¹¹² Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., “Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos”. Ed. Pirámide, 2020, pp. 58-60.

Se debe determinar qué riesgos está dispuesta a asumir la organización y cuáles no, estableciendo una evaluación del coeficiente de ponderación (clasificación del riesgo). Se debe también establecer el escenario posible en caso de que se produzca un riesgo superior al aceptado, valorando en qué medida se produce un daño significativo en la organización. Por último, hay que estimar cuál es el nivel de inversión que está dispuesta a asumir la entidad para establecer un sistema de control interno fiable.

Figura 12. Niveles de aceptación de riesgo



Fuente: Gestión de riesgos corporativos. Marco integrado. Técnicas de aplicación. COSO&PricewaterhouseCoopers, 2004.

De este modo, establecidos los niveles de probabilidad de riesgo y de impacto en la entidad, se podrá determinar cuál es la zona de riesgo aceptado y cuál es la zona en que se produce un exceso sobre el mismo.

Así, en la figura se establecen dos zonas de riesgo que delimitan los niveles que están dentro del riesgo aceptado por la empresa y los que están en la zona que excede del riesgo aceptado. En el caso del gráfico presentado, estamos partiendo de una hipótesis en la que el valor del impacto es: $I = 50\%$ y también el valor de la probabilidad es: $P=50\%$, (aproximadamente) aunque en cada caso la empresa debe determinar el nivel de estas dos



magnitudes, para determinar el coeficiente de ponderación del riesgo y el valor de estas que determinan el nivel de riesgo aceptado.

Cuando la entidad establece el nivel de riesgo que está dispuesto a asumir, es preciso evaluar las distintas alternativas de respuesta al riesgo. En este caso las alternativas son las siguientes:

- Evitar el riesgo, lo que supone establecer acciones que permitan anular las actividades que generan riesgos. Así, por ejemplo, si estudiamos como tipo de riesgo el miedo al fracaso o al error en el trabajo, la organización podría establecer como medidas para evitarlo una política activa de motivación a las personas, un buen nivel de delegación de la autoridad, la máxima participación de los empleados, la existencia de canales adecuados de comunicación y un equipo de directivos que ejerzan un liderazgo efectivo.
- Reducir el riesgo, es decir establecer las medidas necesarias para reducir el coeficiente de ponderación del riesgo, ya sea reduciendo las posibilidades de impacto, las probabilidades de acaecimiento de riesgo o ambos factores. En este caso, podríamos plantear como ejemplo los riesgos psicosociales, como pueden ser el problema del nivel de estrés que afecta a la salud y a la satisfacción laboral. Algunas acciones para reducir el riesgo podrían ser: contratar especialistas en psicología y coaching que ayuden a gestionar y manejar el estrés adecuadamente, formar a las personas, asesoramiento para el afrontamiento de los problemas psicosociales, mecanismos de detección y prevención del estrés...
- Compartir el riesgo, en cuyo caso estaríamos hablando de acciones que permitan trasladar a terceros la totalidad o parte del impacto negativo de una amenaza de forma que, aunque se diluye la responsabilidad de la gestión, no se elimina el riesgo. Normalmente, esto implica un coste y aunque es más difícil de aplicar en los riesgos emocionales que en otro tipo de riesgos, como los financieros, pondremos el ejemplo del riesgo de incomunicación. En este, caso la forma de compartir el riesgo sería subcontratando al exterior un profesional o empresa de comunicación que, mediante un contrato por objetivos y un sistema de evaluación, pueda contribuir a la reducción de este riesgo emocional, con el coste correspondiente a la contraprestación.
- Aceptar el riesgo, es la cuarta opción que tiene la entidad, asumiendo los costes derivados de la materialización de estos. Aunque esta sea una decisión de la

organización, deberá ir acompañada del correspondiente estudio y análisis de previsiones, que permitan tener evaluada esta contingencia.

Como indica COSO¹¹³, “todas las organizaciones deben establecer una estrategia y ajustarla periódicamente, siendo conscientes siempre de las oportunidades en constante cambio para crear valor y de los desafíos que se presentarán en la búsqueda de ese valor. Para ello, necesitan el mejor marco posible para optimizar la estrategia y el desempeño”.

Por tanto, la gestión de riesgos debe ocupar un lugar prioritario entre los principales objetivos de los gestores del sector público. En el entorno incierto en el que se mueven las organizaciones, los organismos públicos deben perseguir la máxima eficiencia y eficacia, debiendo establecer los mecanismos necesarios para definir una adecuada gestión de riesgos.

1.8 NUEVAS TENDENCIAS EN LA GESTIÓN DE RIESGOS DEL CONTROL INTERNO

En la actualidad¹¹⁴, han ido surgiendo nuevas tendencias en lo que se refiere al control interno. En primer lugar, se destaca el término *compliance*, y el creciente interés por las organizaciones de incluir la función *compliance* como un instrumento de prevención, con el fin de evitar posibles sanciones penales por parte de las mismas incluyendo nuevos elementos de carácter no normativo como son los principios éticos de la organización¹¹⁵.

El *compliance*¹¹⁶ o cumplimiento normativo es la necesidad de una organización de establecer procedimientos adecuados para garantizar que tanto directivos, empleados y demás agentes relacionados cumplan con la normativa actual. Para ello es necesario identificar y clasificar los riesgos legales a los que se enfrentan y establecer mecanismos de prevención, gestión, control y reacción. Cuando se habla de marco normativo no solamente nos referimos a leyes sino también a políticas internas, los compromisos con clientes, proveedores o terceros, y especialmente los códigos éticos que la organización se haya comprometido a respetar, pues existen multitud de casos en los que una actuación puede ser legal pero no ética. En el mismo sentido, el control interno es una modalidad de

¹¹³ Según COSO en *Gestión del Riesgo Empresarial Integrando Estrategia y Desempeño*, 2017, pp.1-10.

¹¹⁴ Capítulo inspirado en el artículo de Barrio Carvajal, S., *Nuevas tendencias en la gestión de riesgos del control interno*, publicado en la Revista Auditoría pública, nº73, 2019, pp. 43 – 51.

¹¹⁵ Sanción penal y también de exigencia de la responsabilidad contable, realidad desconocida y olvidada que debe sobresalir también en el escenario de defensa del principio de legalidad, por mucho que nuestra mejor doctrina clame por su urgente reforma. Ver Pilar Jiménez Rius. *Responsabilidad contable de las autoridades y empleados públicos* en “Guía práctica de *compliance* en el sector público”. Wolters Kluwer, 2020, pp. 617-636. En un marco más amplio Ricardo Rivero Ortega “Responsabilidad personal de autoridades y empleados públicos: el antídoto de la arbitrariedad”. Iustel, 2020.

¹¹⁶ Definición de *compliance* según Elena Moreno García en su artículo *¿Qué es el compliance?*, <http://www.autonomo.es/opinion/item/5403-que-es-el-compliance>, 2017.



cumplimiento normativo y la auditoría de cumplimiento, una puerta al compliance¹¹⁷.

Como apunta CAMPOS ACUÑA¹¹⁸, el derecho a una buena administración es un incentivo para el desarrollo del compliance público, donde la eficacia y la eficiencia constituyen sus bases primarias.

PUYOL¹¹⁹ define el “Corporate Compliance” como aquel conjunto de procedimientos y de buenas prácticas adoptados por las compañías, organizaciones, y demás personas jurídicas, a los efectos de poder identificar y clasificar los riesgos operativos y los de carácter legal a los que se enfrentan, y, así poder establecer mecanismos internos de prevención, gestión, control y reacción frente a los mismos.

El carácter preventivo del compliance está especialmente indicado para mitigar los riesgos de incumplimiento, pudiendo ser debidos a las siguientes fuentes de riesgo:

- a. Obligaciones fundamentales derivadas de las imposiciones legales en diferentes materias como la protección de datos.
- b. Prevención de blanqueo de capitales.
- c. Lucha contra el fraude.
- d. Prevención de la corrupción.
- e. Y cualesquiera otros incumplimientos que genere responsabilidad penal, del acuerdo con el Estatuto penal de las personas jurídicas, responsabilidad administrativa, o cualquier otro tipo de responsabilidad o consecuencias como consecuencia de la actuación de la persona jurídica, o de su falta de prevención.

BENÍTEZ PALMA¹²⁰, haciendo un valioso balance de su experiencia como consejero de la Cámara de Cuentas de Andalucía admite que se ha prestado tradicionalmente muy poca atención a los valores:

“Aunque existan códigos de conducta o códigos éticos, en demasiados casos se trata

¹¹⁷ Campos Acuña, C., “Compliance y control interno: una propuesta para la mejora de la transparencia y la eficiencia en la gestión local”. ACCID, 2020.

¹¹⁸ Campos Acuña, C., *Traslación de los programas de compliance al sector público a través de ña transparencia y el buen gobierno* en “Guía práctica de compliance en el sector público”. Wolters Kluwer, 2020, p. 40.

¹¹⁹ Puyol, J., *Compliance y protección de datos: Dos caras de la misma moneda*, <https://confi legal.com/20200227-compliance-y-proteccion-de-datos-dos-caras-de-la-misma-moneda/>, 2020.

¹²⁰ Benítez Palma, E. *Herramientas para el análisis de riesgos en el control interno local: de los indicadores de transparencia al checklist normativo*. El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados n.º. extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, p. 24.

de iniciativas cosméticas, de cara a la galería, garantizadas por cierto oportunismo... la información disponible, en demasiadas ocasiones, ha sido atesorada por la dirección como un secreto de valor incalculable, evitando que se utilizara con visión de futuro. Respecto a la comunicación interna, apenas ha ido más allá de los consabidos tabloneros de anuncios, tan pobres como decimonónicos”.

La reacción está llevando a que las organizaciones tiendan a una mayor cultura de la ética y mayor implicación con el cumplimiento normativo. Un ejemplo de ello es la aprobación de Circular 1/2016 sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas de la Fiscalía General del Estado. En este documento se imparten instrucciones a los fiscales para valorar la eficacia de los planes de cumplimiento normativo o *compliance* en las organizaciones que tras la reforma se configuran como una exigencia de la responsabilidad penal, incorporando una completa regulación de los programas de cumplimiento normativo o *compliance guides*.

Además, con la entrada en vigor del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, se ha puesto en marcha el nuevo modelo de control interno en el ámbito local, a través de la función interventora y del control financiero. Este modelo de control se encuadra dentro de las nuevas políticas de *compliance* en el sector público y, en consecuencia, con un nuevo modelo de prevención de riesgos.

El sector público, está reconociendo la importancia del *compliance* y comenzando a aplicar dicha gestión, apostando por la necesidad de contar con mecanismos de cumplimiento normativo para el control de los delitos en la esfera pública. Como acertadamente recuerda GARCÍA MUÑOZ¹²¹, no se trata de una moda pasajera, al contrario, se reconoce su necesidad para transitar desde una estática observancia del principio de legalidad hasta una política de cumplimiento normativo proactiva y generadora de valor y seguridad jurídica.

¹²¹ García Muñoz, J. *Gobernanza, gestión de riesgos y cumplimiento normativo en la Universidad Pública*. Amarante, 2018. Se trata de una obra de referencia para el sector de la educación superior. Para abordar con solvencia los retos del gobierno corporativo, gestión de riesgos, *compliance*, transparencia, ética o *accountability*, el control interno debe evolucionar en los próximos años desde las tradicionales técnicas de auditoría e intervención hacia un Sistema Integral de Governance, Risk Management & Compliance, cuya arquitectura metodológica se propone por el autor en *Evolución y tendencias del control interno público para la próxima década*. Presupuesto y gasto público, nº 86, 2017, pp. 109-122.



Además, en el caso de las Administraciones Públicas¹²², la motivación para implantar un modelo de compliance, no es la aplicación del artículo 31 bis del Código Penal, ya que aquellas, al estar exentas de responsabilidad penal, su verdadero acicate debe ser la “ejemplaridad”. Para ello se torna necesario implantar un modelo, que, partiendo de las premisas del ámbito privado, esté impregnado por los principios de ética, transparencia e integridad. Es fundamental que dicho modelo o sistema “cale como si de lluvia fina se tratara” en todas las autoridades y empleados públicos, es decir, en los altos cargos, funcionarios de carrera, interinos, laborales o eventuales.

Las principales líneas de reflexión que centran el debate del compliance¹²³ en estos momentos son:

1. Necesidad de Compliance en el sector público. Cumplimiento normativo y control de delitos. Asume el reconocimiento de la corrupción como fenómeno general y transnacional que afecta a todas las sociedades y economías, que ha dejado de ser un problema vergonzoso e interior de cada país¹²⁴.
2. Control externo de fondos públicos y cumplimiento normativo. En este apartado, los órganos de control interno deben percibir al auditor externo como un aliado en la protección de los fondos públicos¹²⁵.
3. Implementación de Estrategias e Instrumentos de Compliance en el Sector Público.
4. Cumplimiento y Prevención del Fraude en la Gestión de Fondos estructurales y de Inversión Europeos.
5. Estatuto del Compliance Officer.
6. Contratación Pública y Compliance.

BLEKER y HORTENSIUS comentan determinados aspectos sobre el compliance¹²⁶

¹²² López Donaire, B. Y Pintos, J., *El compliance en la contratación pública: Retos y oportunidades. El marco de la integridad pública*, <https://www.jaimepintos.com/compliance-en-la-contratacion-publica/>, 2020.

¹²³ El 23 de mayo de 2018 se celebró el I Congreso de Compliance en el Sector Público, organizado por la WCA (World Compliance Association) y la Universidad de Castilla-La Mancha. Con grandes y reconocidos expertos en la materia se abordaron, a través de los varios bloques, las principales tendencias del compliance.

¹²⁴ Rodríguez García, N. *Delitos económicos y sistema penal: nueva estrategia en materia de recuperación de activos y decomiso* en Presupuesto y gasto público, nº 82, 2016, p. 85-118.

¹²⁵ Jiménez Rius, P. *El papel esencial del Tribunal de cuentas en el nuevo régimen de control interno de las Entidades Locales* en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, nº. Extra 2 (Coordinado por José María Ruiz Sánchez), 2018, pp. 161-176.

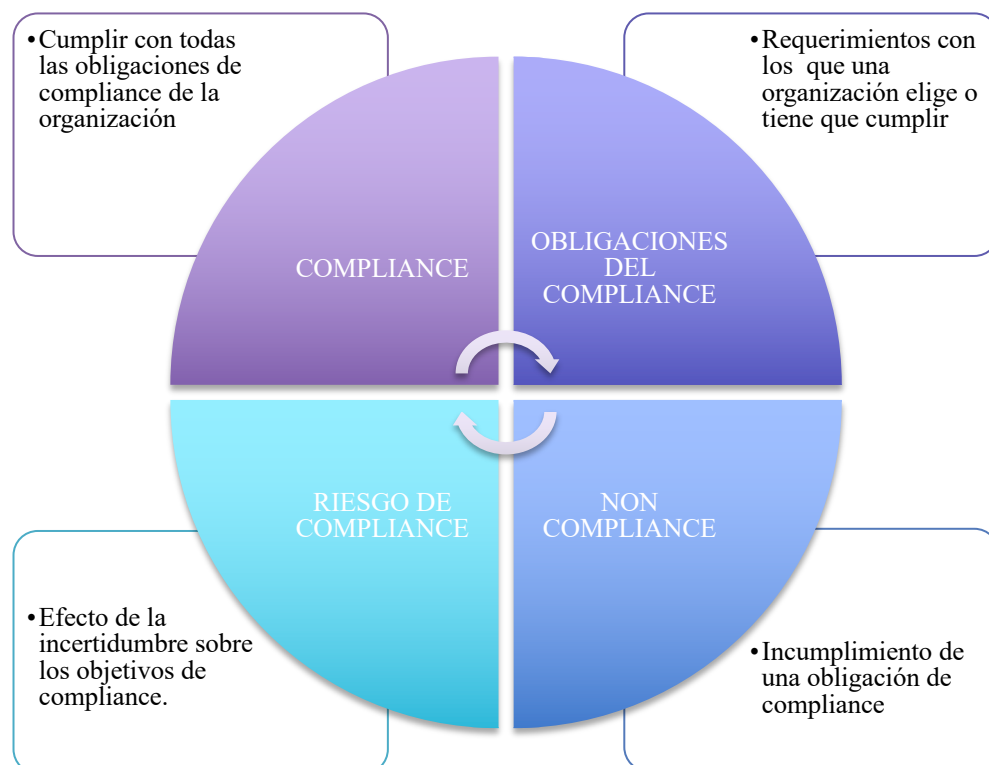
¹²⁶ Bleker, S. y Hortensius, D. en *ISO 19600: The development of a global standard on compliance management*, destacan determinados aspectos en la gestión del compliance, Business Compliance, 2014, pp.3-5.

resaltando que “la gestión del compliance va más allá de la mera satisfacción de los requisitos legales. El compliance también está relacionado con satisfacer las necesidades y expectativas de la mayoría de partes interesadas. Por lo tanto, tomar decisiones acertadas y establecer prioridades es una parte importante de la gestión del compliance. ISO 19600 sigue un enfoque basado en el riesgo para la gestión del compliance”.

Los autores citados también indican que la gestión del compliance es mucho más que simplemente cumplir con los requisitos de las leyes y regulaciones. Las organizaciones tienen que lidiar con diferentes tipos de requisitos de una gran variedad de partes interesadas, como son los certificados, estándares clave y puntos de referencia que se han elegido de forma voluntaria, así como con sus propias políticas de la organización Normas y códigos de negocio.

Por tanto, la norma ISO 19600 se ha desarrollado como una guía para la gestión de cumplimiento y no como una especificación que proporciona requisitos.

Figura 13. Definiciones clave compliance según ISO-19600



Fuente: Elaboración propia basada en *ISO 19600: The development of a global standard on compliance management*, 2014.



Con el nacimiento del compliance ha surgido la figura del Compliance Officer, que será el responsable de asegurar el cumplimiento de la normativa de aplicación o de cualquier tipo de legislación relacionada con el sector. El Compliance Officer ha cobrado más importancia porque desde el 1 de julio de 2015, la reforma del Código Penal obliga a toda empresa o profesional a contar en su plantilla con un Director de Cumplimiento Normativo o los servicios de una empresa externa para llevar a cabo esta labor.

Se define el compliance officer¹²⁷ como el encargado en nombre de la persona jurídica, incluso en el caso de que sean agentes externos, de hacer efectivos los controles de prevención.

Las principales funciones¹²⁸ de esta figura se recogen en la Norma ISO 19600, y se resumen en:

1. Es el órgano de administración al que se le asignan las funciones de supervisión del programa y su eficacia, órgano supervisor.
2. Es el órgano que ostenta el poder de control y vigilancia de los programas y su aplicación, responsable de cumplimiento normativo.
3. Es aquel que tiene la posición desde la cual debe apuntar los fallos, defectos, o carencias, tanto del programa como de su aplicación.

Según BENÍTEZ PALMA¹²⁹, “cualquier intento de modernización o mejora del cumplimiento normativo en las organizaciones, públicas o privadas, deberá contar con la tecnología. El efectivo cumplimiento estará basado en la tecnología, sí o sí. Y no solo por la creciente digitalización de los procesos, por la gestión masiva de datos y de información, por la automatización de las tareas y algunas decisiones: si el horizonte de la gestión de riesgos es la prevención, la aparición de las señales de alerta antes de que los riesgos se hayan consumado, entonces no cabe otra opción que la de recurrir a las herramientas y soluciones que ofrece la tecnología para conseguirlo. El cumplimiento será tecnológico o no lo será”.

Por tanto, queda claro la importancia que está cobrando el compliance en las nuevas

¹²⁷ Crespo Barquero, P. define el compliance officer en *La reforma del Código penal operada por LO 1/2015, de 30 de marzo: responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2016, p.24.

¹²⁸ Díaz Escudero, A. en “Análisis del marco teórico y legal de la evolución de la responsabilidad de las Personas jurídicas y las obligaciones del compliance officer” también indica las funciones del compliance officer, 2017, p.5.

¹²⁹ Benítez Palma, E., *Nuevas tecnologías y compliance: el cumplimiento normativo como función de innovación*, en “Guía práctica de compliance en el sector público”. Wolters Kluwer, 2020, p. 705.

tendencias en la gestión de riesgos de control interno, y como las organizaciones tendrán que establecer controles en este sentido.

Otra de las tendencias importantes en el control interno es la denominada Ciberseguridad¹³⁰. La vertiginosa aparición de nuevas tecnologías y su presencia online indudablemente proporciona un valor añadido a las organizaciones, y ningún dispositivo hardware o software existente está exento de sufrir un ataque informático.

Según EL-GAZZAR y JACOB “Las tecnologías de la información¹³¹ se han convertido en uno de los activos estratégicos más importantes y una herramienta crítica para garantizar la sostenibilidad y el desarrollo de un negocio. Se argumenta que la responsabilidad de diseñar, implementar y mantener muchos de los controles sobre los procesos de negocios de cualquier organización depende de la Tecnología de la Información (TI). La función de las TI es la de recopilar, convertir, archivar, proteger, procesar, entregar y recuperar información de forma segura según sea necesario (Abu-Musa, 2008). Muchas organizaciones han estado utilizando varios marcos, como el Control de objetivos para información y tecnologías relacionadas (COBIT), Enterprise Risk Management (ERM) y el Comité de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO). Para un gobierno de TI óptimo, se sostiene que las organizaciones deben integrar estos marcos. Un marco integrado es uno que vincula los objetivos de control clave con los objetivos estratégicos del negocio y, al hacerlo, aborda los principios de gobierno de TI tanto a nivel estratégico como operativo, al mismo tiempo que alinea la comprensión de TI y la gestión organizacional de las áreas clave de riesgo que caracterizan los objetivos de la organización. (GOOSEN y RUDMAN, 2013). Además, se espera que esta alineación fundamental elimine los controles y procesos innecesarios que, a su vez, ayudan a mejorar el gobierno de TI y el cumplimiento normativo.”

¹³⁰ Según ISACA (Information Systems Audit and Control Association – Asociación de Auditoría y Control sobre los Sistemas de Información), se puede definir ciberseguridad como la “Protección de activos de información, a través del tratamiento de amenazas que ponen en riesgo la información que es procesada, almacenada y transportada por los sistemas de información que se encuentran interconectados”.

¹³¹ Samir M. El-Gazzar y Rudolph A. Jacob en su artículo *Integrating internal control frameworks for effective corporate information technology governance* destacan la importancia de las tecnologías de la información actualmente, *Journal of Information Systems and Technology Management*, 14, 2017, pp. 361-370.



Según el IAI, la ciberseguridad¹³² representa actualmente una de las principales preocupaciones de todas las organizaciones e instituciones, con independencia del sector o ámbito al que pertenezcan.

El IAI, continúa diciendo que las siguientes ciberamenazas que han provocado algunas de las mayores infecciones y trastornos recientes en materia de seguridad informática son las siguientes:

- Zeus. Malware orientado al robo de información personal de los usuarios: credenciales de cuentas de correo electrónico, redes sociales, datos de servicios financieros, etc.
- Flame y Agent BTZ. Software espía con gran capacidad de propagación capaz de obtener capturas de pantalla, pulsaciones de teclado, control del bluetooth, webcam o grabación de llamadas. Asimismo, posee la capacidad de transmitir la información recopilada ocultándola mediante técnicas de cifrado.
- Carbanak. Ataque Persistente Avanzado (APT) diseñado y dirigido al sector bancario, capaz de alterar y manipular el funcionamiento de las redes y software de control de los cajeros automáticos.
- Ransomware. También conocido como el “virus de la policía”, cifra la información contenida en el sistema del usuario infectado, solicitando una compensación económica para su desbloqueo.
- Stuxnet. Software malicioso descubierto en 2010, capaz de controlar y manipular software de control y supervisión de procesos industriales (SCADA).
- Ryuk, un virus tipo ‘ransomware’, un programa que bloquea el ordenador y obliga al pago de dinero por recuperar la información. Este virus afectó en el año 2019 a varias Administraciones Públicas.

Por todos estos motivos, cada vez más, los ciberataques suponen uno de los principales riesgos de control interno a través de los que se puede captar información vital de una organización.

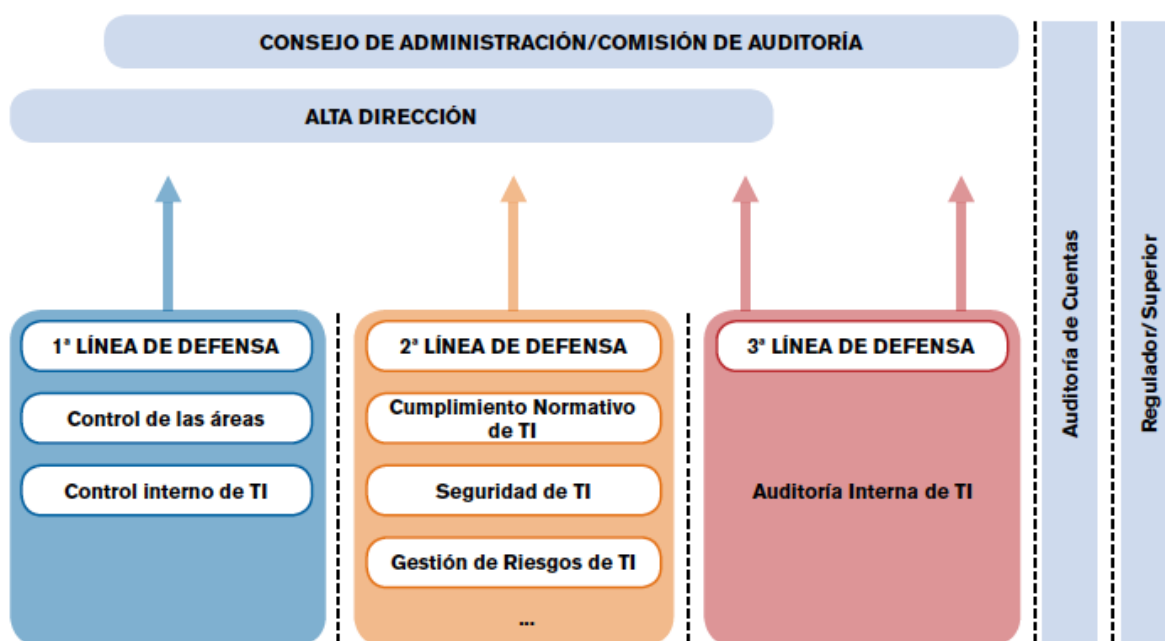
Por tanto, en el control interno, se deben integrar controles para poder evitar que ocurran estos sucesos, o, en el caso de que ocurran, se puedan detectar y minimizar los efectos que puedan producir. En el análisis de riesgos del control interno de una

¹³² El Instituto de Auditores Internos, La Fábrica del pensamiento, en *Ciberseguridad: Una guía de supervisión*, comenta que la ciberseguridad es una de las principales preocupaciones actuales y destacan las principales amenazas, 2016, pp.7-8.

organización, se deben tener en cuenta las posibles debilidades con respecto a la ciberseguridad.

El Instituto de Auditores Internos, comenta en la guía de ciberseguridad que una buena aproximación, en cuanto a los controles a establecer, puede consistir en integrar la ciberseguridad en el sistema comúnmente implantado en la mayoría de las organizaciones (modelo de las tres líneas de defensa). A continuación, se indica un esquema con el modelo de las tres líneas de defensa expuesto por la European Confederation del Instituto de auditores internos internacional.

Figura 14. Modelo de las tres líneas de Defensa adaptado al riesgo de ciberseguridad

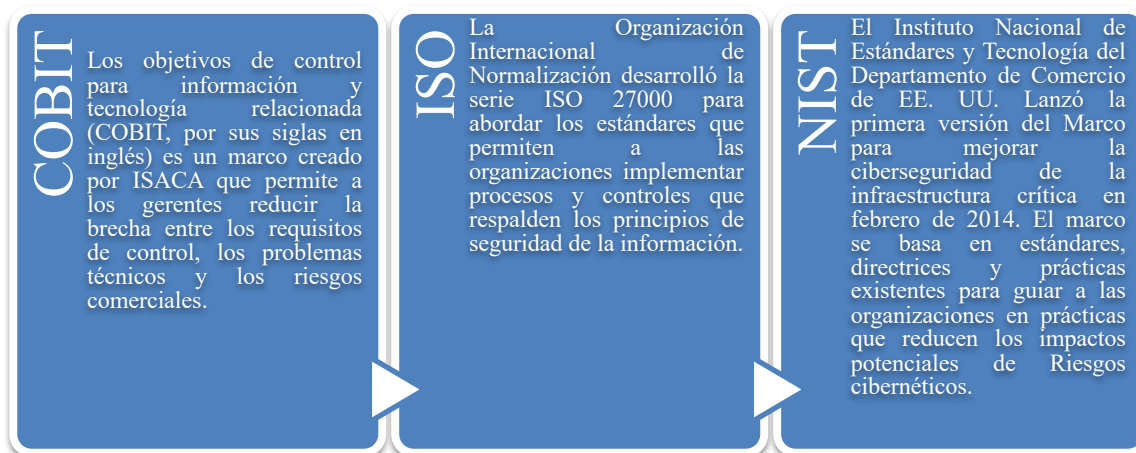


Fuente: European Confederation of institutes of internal Auditors/Federation of risk Management Association, 2013. Endorsed by Global of Internal Auditors-2014

Cada organización¹³³ está gestionada por diferentes personas con habilidades y experiencias únicas que impulsan los juicios profesionales que se aplican para afectar el control interno. Al evaluar si la organización ha diseñado e implementado controles apropiados para mitigar los riesgos cibernéticos, es útil comparar las actividades de control con los estándares y marcos que están alineados con la gestión de los riesgos cibernéticos. La figura que se indica continuación proporciona referencias y antecedentes sobre los marcos y estándares centrados en el ciberespacio que pueden proporcionar asistencia adicional a las organizaciones al evaluar la suficiencia de los controles para estar seguros, vigilantes y resilientes.

¹³³ En el informe Coso in the cyber age se habla de la gestión de los riesgos cibernéticos, 2015, p. 9.

Figura 15. Marcos y estándares en ciberseguridad



Fuente: Elaboración propia basada en el documento Coso in the cyber age, 2015.

Por tanto, lo que queda claro es el creciente aumento de los ciberataques y como consecuencia esto debe incidir en una mayor previsión de controles para evitar y detectarlos. Por lo que cada vez más, ésta será una de las tendencias actuales en las que deberá centrarse el control interno.

Otra de las nuevas tendencias del control interno consiste en la lucha contra la corrupción y la prevención del fraude.

Según el Transparency International, las denuncias de los medios de comunicación y el relevante eco social y atención prestada a los casos ahora aflorados han influido intensamente en la percepción ciudadana, generando un estado general de indignación que lleva a que España sea el país de la UE donde más ha crecido la percepción de corrupción en los últimos cinco años; también es cierto que la crisis económica ha incrementado el nivel de exigencia social, y aunque la justicia viene cumpliendo su función con cierto rigor, a pesar de su lentitud, se ha generado desde fines de 2009 un muy alto nivel de alarma social y una sensación de que al final habrá impunidad en los casos relevantes. El Proyecto de Ley integral contra la corrupción, pueden ser un avance muy importante en la lucha contra la misma, aunque actualmente, sigue en trámite parlamentario.

El 11 de septiembre de 2018 se ha celebrado la jornada: Diagnóstico y propuestas sobre transparencia y corrupción en España (En el 25 Aniversario de Transparency International), organizada por Transparencia Internacional España. En esta Jornada se realizó un amplio

Diagnóstico integral de la situación en España en relación con la transparencia, la integridad, y la prevención y lucha contra la corrupción.

Las principales propuestas que se emitieron con respecto a la corrupción se resumen en las siguientes:

1. El Consejo de Transparencia y Buen Gobierno y el resto de consejos autonómicos deben tener competencias sancionadoras e inspectoras.
2. Se debe impulsar la aprobación de la Ley integral de lucha contra la corrupción y protección a los denunciantes, que está actualmente en tramitación parlamentaria.
3. Se debe incorporar la transparencia como un verdadero principio rector de la cultura organizacional y de cumplimiento, partiendo de un compromiso de la dirección de las compañías.
4. La transparencia y el compliance deben formar parte del ADN de las organizaciones.
5. Se debe apuntar hacia la formación y la educación para prevenir la corrupción dentro de las organizaciones.
6. También se deben establecer mecanismos para identificar las malas prácticas, como canales de denuncias, auditorias, investigaciones y controles periódicos, y aplicar con dureza las consecuencias en caso de que se detecte alguna irregularidad.
7. Apostar por el proceso de digitalización de la información, para garantizar la trazabilidad, la transparencia y la eficiencia en los procesos.
8. Impulsar la profesionalización de quienes trabajan en el área de compliance, transparencia y buen gobierno dentro de las organizaciones deportivas.
9. Mejorar la comunicación en la Fiscalía y los órganos de administración de justicia, para explicar bien los procedimientos a la ciudadanía. Así se pueden evitar las falsas expectativas en los procesos relacionados con la corrupción y la idea de que la justicia es ineficiente.
10. Es indispensable que la Fiscalía Anticorrupción cuente con una mayor dotación de recursos y un acceso a técnicas modernas de investigación y análisis.
11. Se debe modificar la regulación procesal para que se puedan perseguir adecuadamente los delitos en la actualidad.



12. Es necesario dotar de más recursos al sistema de justicia, para que los jueces puedan trabajar de una mejor manera.
13. Hay que incrementar los medios necesarios, tanto personales como materiales, para garantizar una mayor agilidad en la respuesta de las instituciones frente a la corrupción.
14. Los partidos políticos deben cesar en su intento de politizar la justicia o de judicializar la política.
15. Se debe reducir el número de aforados, los indultos y el “clientelismo político”.
16. Es indispensable la profesionalización de los funcionarios de la Administración Pública.
17. Se debe trabajar en la educación para fomentar el respeto hacia lo público.
18. Hay que regular los lobbies y conectarlos con el sistema de control interno y de conflictos de intereses en las Administraciones Públicas.
19. Se debe trabajar para mejorar la imparcialidad en la Administración Pública y fomentar la función directiva profesional.
20. Hay que trabajar en la formación en ética, integridad e imparcialidad en todas las administraciones.
21. Se debe impulsar la evaluación de los programas públicos, la elaboración de códigos éticos y los análisis de los riesgos de corrupción.
22. Se debe mejorar la participación y la implicación de la ciudadanía para que los gobiernos aumenten la calidad de los servicios públicos.
23. A corto plazo, se debe fomentar la aplicación efectiva del marco legal relacionado con la lucha anticorrupción.
24. A medio plazo, los países deben adoptar las convenciones de la ONU y los acuerdos internacionales contra la corrupción.
25. A largo plazo, se debe trabajar en la educación de los ciudadanos, la conciencia social y la formación en valores.
26. Hay que trabajar en la ética y convencer a la ciudadanía de su importancia para garantizar la sostenibilidad, la rentabilidad y la felicidad.
27. Se deben empezar a estudiar las herramientas para luchar contra la corrupción en el mundo actual, considerando los retos que imponen la inteligencia artificial, las criptomonedas y las grandes redes de corrupción en todo el mundo.
28. Aplicar la fórmula de las 4 íes para luchar contra la corrupción: más Información,

más Integridad, menos Impunidad y menos Indiferencia.

Las conclusiones que se deben sacar son la creciente preocupación por la lucha contra el fraude y la corrupción y la importancia que esto debe tener, y aún más en la Administración Pública. Por todo esto, será necesario que cuando se realice un análisis del control interno, se valoren los riesgos que se derivan del fraude y la corrupción y que se tenga en cuenta cuando se establezcan los controles necesarios.



CAPÍTULO 2. LA AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

El objetivo de este capítulo es contextualizar la auditoría dentro del Sector Público, analizando el concepto de auditor, su tipología, características, habilidades y competencias que deben poseer los auditores. Se inicia el proceso de aproximación entre los procesos control de la organización y gestión emocional, con la especial incidencia de la economía conductual en las características del auditor, finalizando el apartado con la ética del auditor, un aspecto de gran relevancia en esta profesión.

2.1 HISTORIA Y CONCEPTO DE AUDITORIA

El nacimiento de la auditoría tiene lugar¹³⁴ con la actividad comercial y la incapacidad de intervenir en los procesos tanto productivos como comerciales de una empresa. Por estas razones surge la necesidad de buscar personas capacitadas, de preferencia externas, para que se desarrollen mecanismos de supervisión, vigilancia y control de los empleados que integran y desempeñan las funciones relativas a la actividad operacional de la organización.

Con el transcurso del tiempo, las relaciones comerciales y operaciones de negocios empezaron a crecer rápidamente, sobre todo a partir de la Revolución Industrial. En ese momento el comerciante tuvo la necesidad de crear un nuevo sistema de supervisión mediante el cual el dueño, o en su caso, el administrador extendiera su control y vigilancia. Este tipo de servicios era provisto por una o más personas de la misma organización a quienes se les otorgaba la facultad de revisión en relación a los procedimientos establecidos. El enfoque que se le daba a este tipo de auditorías en su inicio era de carácter contable, debido a que se basaba principalmente en el resguardo de los activos, la finalidad era verificar que los ingresos se administraban correctamente por los responsables en cuestión.

Las primeras auditorías se enfocaban básicamente en la verificación de registros contables, protección de activos y, por tanto, en el descubrimiento y prevención de fraudes. El auditor era considerado como un “Revisor de Cuentas”.

¹³⁴ Según indica Hugo Sandoval Morales, H., en “Introducción a la auditoría”. Editorial Red tercer milenio, S.C., 2012, p.10.

A principios del siglo XV, los parlamentos de algunos países europeos comenzaron a crear el denominado Tribunal Mayor de Cuentas, cuya función específica era la de revisar las cuentas que presentaban los reyes o monarquías gobernantes.

Con el paso del tiempo se extendió esta revisión a aspectos tales como: la eficiencia de los empleados, procedimientos administrativos, actualización de políticas, este es el origen de la auditoría interna.

A Reino Unido se le atribuye el origen de la auditoría, entendida en los términos actuales, ya que fue en Gran Bretaña, debido a la Revolución industrial y a las quiebras de múltiples empresarios, donde se desarrolló la auditoría para conseguir la confianza de inversores y de terceros interesados en la información económica. De ahí comenzó a extenderse a otros países.

Actualmente, EE.UU. es el país más avanzado en este sector, que fue principalmente impulsado por la crisis de Wall Street de 1929. En Latinoamérica también se ha avanzado mucho en este sector, existiendo numerosos manuales y estudios dedicados a la auditoría.

En el caso de España, la introducción de la profesión de la auditoría ha sido más lenta: los primeros colegios de censores jurados aparecen en 1927 en Bilbao, en 1931 en Cataluña y en 1936 en Vigo y Madrid. En 1943 nace el ICJCE y, más recientemente, el Registro de Economistas Auditores (REA) en 1982 y el Registro General de Auditores (REGA) en 1985.

En cualquier organización, la información económico-financiera elaborada es demandada cada vez por mayor número de usuarios, y en la Administración Pública cobra aún más relevancia por la repercusión que tiene en la población la gestión por parte de la misma.

Pero la información contable no es totalmente objetiva, pues está influida por quienes la elaboran. Por todo esto, un requisito fundamental de la información será la fiabilidad, entre otros. Para que la información sea fiable, se debe realizar un control de la aplicación de los principios contables por profesionales independientes, que son los auditores.

Por todos estos motivos, la auditoría se origina como una necesidad social generada por el desarrollo económico y la globalización de la economía, para tratar de conseguir la máxima transparencia de la información económico-financiera que suministra una organización a todos los usuarios.



Según la IGAE, “la auditoría pública¹³⁵ tiene por objeto la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera de las entidades auditadas, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

La finalidad de la auditoría pública es proporcionar información a los gestores y autoridades públicas sobre el cumplimiento de la legalidad en la gestión económica auditada, la adecuación a los principios de buena gestión financiera, equilibrio presupuestario y sostenibilidad financiera y la fiabilidad de la información contable de las entidades auditadas con objeto de que, en su caso, adopten las medidas correctoras o sancionadoras que procedan”.

Dentro de la auditoría se pueden distinguir distintos tipos, en función del órgano que ejerza la auditoría se puede hablar de auditoría externa y auditoría interna. La auditoría externa será realizada por un órgano independiente a la organización y la auditoría interna será ejecutada por personal de la organización que debe depender de la dirección.

Se puede definir auditoría externa¹³⁶ como “El objetivo de un examen de los estados financieros de una compañía, por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre si los mismos reflejan razonablemente su situación patrimonial, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con la legislación vigente”.

Se puede definir auditoría interna¹³⁷ como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

En función de la materia en la que se centre la auditoría, los tipos de auditoría según las ISSAI son: financiera, de cumplimiento y operativa.

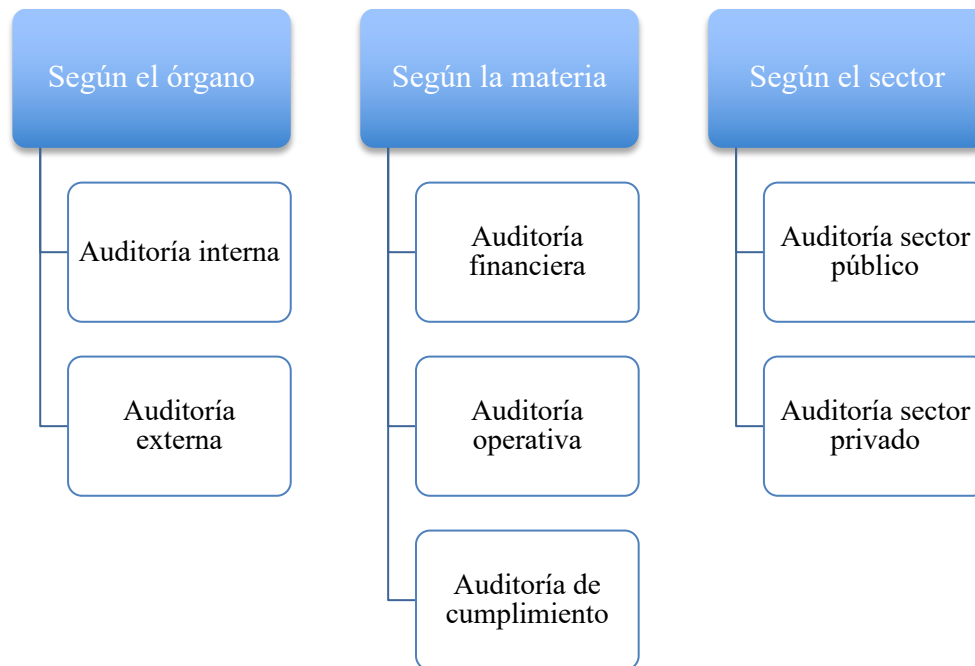
Y dentro de la auditoría se puede hablar de auditoría del sector público o auditoría del sector privado, la primera se centra en la realización de la actividad en el sector público y la segunda se centra en el ámbito de la empresa privada.

¹³⁵ Según el artículo 3 de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

¹³⁶ Definición de auditoría externa según define Cañibano, L. en “Curso de auditoría contable”, 1996, p.54.

¹³⁷ Definición de Auditoría interna según el Instituto de auditores internos en el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, Enero 2017, p.15.

Figura 16. Tipos de auditoría



Fuente: Elaboración propia

En el ámbito de la auditoría privada, según se establece en el preámbulo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, la actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida.

Se entenderá por auditoría de cuentas¹³⁸, la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

Se puede definir la auditoría del sector público¹³⁹, como “un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La

¹³⁸ Según el artículo 1.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015, de 20 de julio (LAC).

¹³⁹ El concepto de auditoría del sector público según se define en la ISSAI 100 (las ISSAI son las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores).

auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.”

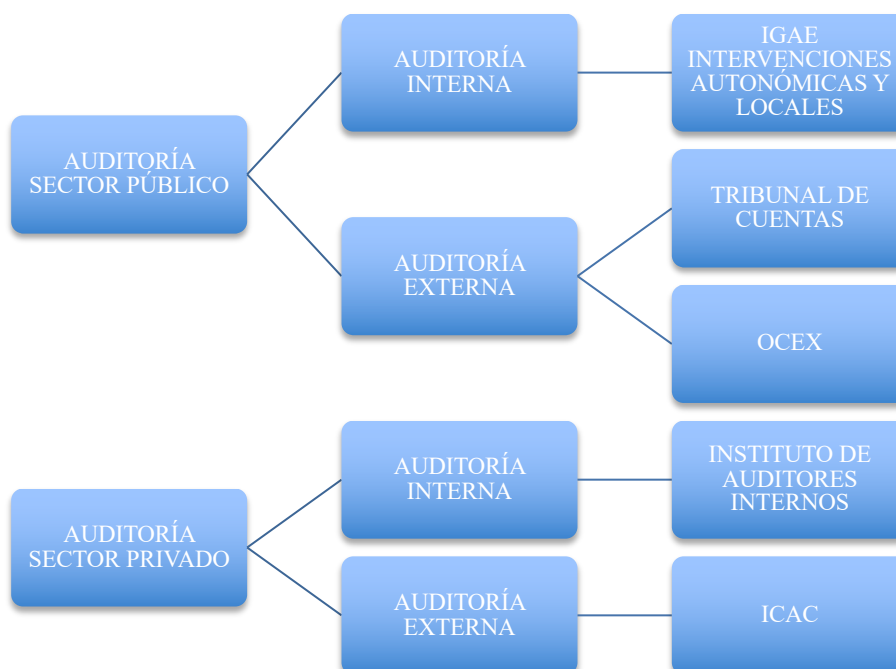
En el ámbito de la auditoría externa del sector privado será el Instituto de Contabilidad y Auditoría (en adelante ICAC) el principal órgano responsable encargado de la emisión de la normativa aplicable.

En cuanto a la auditoría interna, el órgano de referencia será el Instituto de Auditores Interno, en el ámbito nacional, y en el ámbito internacional está The Institute of Internal Auditors.

En cuanto al sector público, los responsables de la auditoría externa serán el Tribunal de Cuentas y los OCEX.

Con respecto a la auditoría interna el órgano responsable a nivel estatal es la IGAE (Intervención General de la Administración del Estado), también están las intervenciones de los órganos autonómicos y locales.

Figura 17. Órganos responsables según el tipo de auditoría



Fuente: Elaboración propia

2.2 LA AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

Todas las auditorías del sector público parten de objetivos que pueden ser distintos, dependiendo del tipo de auditoría que se lleve a cabo, sin embargo, todas contribuyen a la buena gobernanza ya que:

1. Proporcionan a los usuarios previstos información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las entidades públicas;
2. Mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora continua y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración pública;
3. Fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
4. Crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas.

La auditoría interna tiene la misión¹⁴⁰ de mejorar y proteger el valor de las organizaciones proporcionando aseguramiento objetivo, asesoría y conocimiento basado en riesgos.

Continuando con el Marco Internacional de la auditoría interna se definen los principios fundamentales, indicando que son los que, tomados en su conjunto, articulan la efectividad de la auditoría interna. Para que esta sea eficaz, todos los principios deben estar presentes y operar de forma efectiva. La manera en la que un auditor interno o la actividad de auditoría interna demuestran la efectividad de los Principios Fundamentales puede ser muy diferente de una organización a otra, pero el fracaso en el logro de cualquiera de los principios implicaría que una actividad de auditoría interna no es todo lo efectiva que podría ser para el logro de la misión.

¹⁴⁰ En el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, se definen la misión y los principios fundamentales de la auditoría. Instituto de Auditores internos, 2017, pp.15-25,



La Auditoría Interna:

- Demuestra integridad.
- Demuestra competencia y diligencia profesional.
- Es objetiva y se encuentra libre de influencias (Independiente).
- Se alinea con las estrategias, los objetivos y los riesgos de la organización.
- Está posicionada de forma apropiada y cuenta con los recursos adecuados.
- Demuestra compromiso con la calidad y la mejora continua de su trabajo.
- Se comunica de forma efectiva.
- Proporciona aseguramiento en base a riesgos.
- Hace análisis profundos, es proactiva y está orientada al futuro.
- Promueve la mejora de la organización.

El entorno¹⁴¹ de la auditoría del sector público es aquel en el que los gobiernos y otras entidades del sector público se responsabilizan sobre el uso de recursos provenientes de la tributación y otras fuentes, para la prestación de servicios a los ciudadanos y otros beneficiarios. Estas entidades deben rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto a quienes se los proporcionan como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos, incluyendo a los ciudadanos. La auditoría del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables.

En general, como ya se ha comentado anteriormente, las auditorías del sector público se pueden clasificar en tres tipos principales: auditorías de estados financieros, de cumplimiento y de desempeño.

Se pueden definir¹⁴² los siguientes tipos de auditoría:

Fiscalización financiera

Se centra en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de información financiera que resulte aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita al

¹⁴¹ Se define el entorno con respecto a la auditoría externa del sector público en la ISSAI 100.

¹⁴² Tipos de auditoría definidos en la ISSAI 100 (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores).

auditor expresar una opinión acerca de si la información financiera está libre de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Fiscalización operativa

Se centra en determinar si las actuaciones, programas e instituciones se gestionan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. La gestión se examina por comparación con los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de fiscalización y proporcionar recomendaciones de mejora.

Fiscalización de cumplimiento

Se centra en determinar si un asunto en particular cumple con las leyes y disposiciones que lo regulan. Las fiscalizaciones de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con la normativa que regula la actividad de la entidad auditada. Esta normativa puede incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos, términos acordados o principios de buen gobierno y conducta de los funcionarios públicos.

Continuando con la ISSAI-100, se hace referencia a que los usuarios de una auditoría buscarán tener confianza en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones. Por lo tanto, las auditorías proporcionan información con base en evidencia suficiente y adecuada y los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. Por tanto, la seguridad en la realización de una auditoría es fundamental. En lo que se refiere a la seguridad en la auditoría, esta puede ser razonable o limitada.

La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información de la materia en cuestión proporciona en una imagen razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables.

Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que, con base en los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para creer que el asunto en cuestión no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son limitados en comparación con los que



se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los usuarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

En el proceso de auditoría son de aplicación una serie de principios, que en el marco del sector público define la ISSAI-100¹⁴³ y que de acuerdo con la metodología de este trabajo agruparemos en dos epígrafes, uno más vinculado a las competencias personales y otro en el que el aspecto puramente técnico se ve mucho menos afectado por los factores personales.

Principios directamente vinculados a las competencias emocionales y al Código de Ética, en el que aspectos como el autoconocimiento, la autorregulación y la motivación, inciden de manera especial en los mismo, tal como se trata en el epígrafe 4.2 relativo a las actividades y elementos de control interno como variables dependientes de las competencias emocionales. Estos cuatro principios son:

1. Ética e independencia.
2. Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo.
3. Control de calidad.
4. Gestión y habilidades del equipo de auditoría.

Principios técnicos relativos al procedimiento de trabajo y sin vinculación directa con las competencias emocionales:

5. Riesgo de auditoría.
6. Materialidad.
7. Documentación.
8. Comunicación.

A continuación se explican los distintos principios según la definición de la ISSAI-100 citada.

Ética e independencia

Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes. Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional de un auditor. Las EFS deben tener políticas para abordar los requerimientos éticos y destacar la necesidad de

¹⁴³ En la ISSAI-100, siendo las ISSAI referencia normativa para la auditoría en el sector público y que se explican en el siguiente apartado, se establecen los principios de auditoría, siendo fundamentales la aplicación de los mismos para la realización del trabajo de auditoría.

que cada auditor cumpla con ellos. Los auditores deben permanecer independientes de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los usuarios previstos.

Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo

Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría. La actitud del auditor debe caracterizarse por el escepticismo y juicio profesional, que deben aplicarse al tomarse decisiones sobre el curso de acción apropiado. Los auditores deben ejercer la diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea la apropiada.

El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos. El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectivas en el proceso de auditoría. Diligencia debida significa que el auditor debe planear y conducir las auditorías de manera diligente. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

Control de calidad

Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad. Las políticas y procedimientos sobre control de calidad de una EFS deben cumplir con las normas profesionales, con el objetivo de garantizar que las auditorías se lleven a cabo consistentemente a un alto nivel. Los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.

Gestión y habilidades del equipo de auditoría

Los auditores deben poseer o tener acceso a las habilidades necesarias. Las personas que conformen el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se va a realizar, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicables, conocer las operaciones de la entidad, y tener la capacidad y experiencia necesarias para ejercer el juicio profesional. En



todas las auditorías es común la necesidad de contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones relacionadas con la conducción de las auditorías, y asignar suficientes recursos para la auditoría. Los auditores deben mantener su competencia profesional a través de un continuo desarrollo profesional.

Los objetivos de la auditoría interna son diferentes a los de la auditoría externa. Sin embargo, ambos tipos de auditoría promueven la buena gobernanza al contribuir a la transparencia y a la rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos, así como sobre la economía, eficiencia y eficacia de la Administración Pública. Esto brinda oportunidades de coordinación y cooperación, así como la posibilidad de eliminar la duplicación de esfuerzos.

Algunas entidades fiscalizadoras utilizan el trabajo de otros auditores a nivel estatal, provincial, regional, distrital o local, o de despachos de contadores públicos que han realizado trabajos de auditoría relacionados con el objetivo de la auditoría en cuestión. Se deben establecer acuerdos para garantizar que cualquiera de dichos trabajos se lleve a cabo en conformidad con las normas de auditoría del sector público.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la propia entidad fiscalizadora. En tales casos, se puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas o para otros propósitos.

Riesgo de auditoría

Los auditores deben gestionar el riesgo de proporcionar un informe que sea inapropiado bajo las circunstancias de la auditoría. El riesgo de auditoría se refiere a la posibilidad de que el informe de auditoría pueda resultar inapropiado. El auditor lleva a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría. La auditoría también puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoría de seguridad razonable. Una auditoría de seguridad limitada proporciona un

nivel de seguridad tal que, conforme al juicio profesional del auditor, será significativo para los usuarios previstos.

Materialidad

Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría. La materialidad es relevante en todas las auditorías. Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los usuarios previstos. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre.

Las consideraciones sobre la materialidad afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados de auditoría. Estas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

Documentación

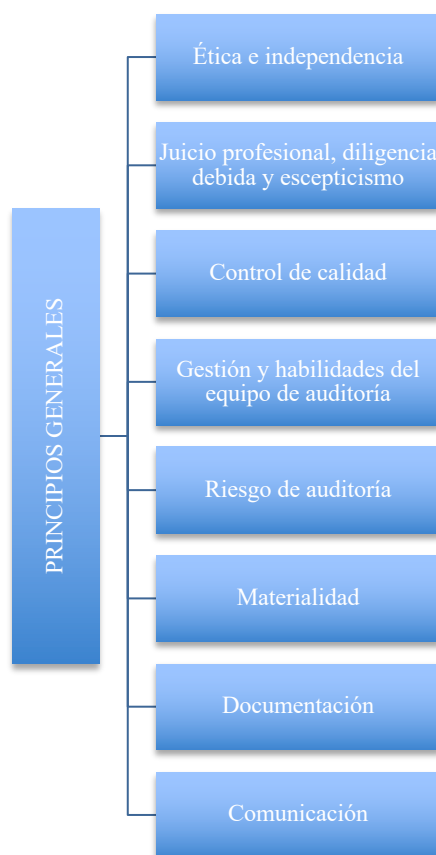
Los auditores deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.

La documentación de auditoría debe incluir una estrategia y un plan de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y sustentar los resultados comunicados de la auditoría. La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y las conclusiones relacionadas.

Comunicación

Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría. Es esencial mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría. Esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría y la provisión a la administración y a los encargados de la gobernanza de observaciones y resultados oportunos durante todo el compromiso. El auditor también puede tener la responsabilidad de comunicar los asuntos relacionados con la auditoría a otras partes interesadas, como órganos legislativos y de supervisión.

Figura 18. Principios generales en auditoría



Fuente: Elaboración propia basada en las ISSAI

Con respecto a los principios relativos al proceso de auditoría¹⁴⁴ son los siguientes:

1. Planificación de una auditoría.
2. Realización de una auditoría.
3. Elaboración de informes y seguimiento.

A continuación, se explican los distintos principios según el enfoque ISSAI.

Planificación de una auditoría

Los auditores deben asegurarse de que los términos de la auditoría se establezcan con claridad. En las auditorías, el auditor mantendrá informados a la dirección de la entidad auditada, a los encargados de la gestión y a otras partes, según sea el caso, de los aspectos básicos de la auditoría y de sus respectivas funciones y responsabilidades. La información puede incluir el asunto, el alcance y los objetivos de la auditoría, el acceso a los datos, el tipo de informe que resultará de la auditoría, el proceso de auditoría, los contactos, así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el encargo de auditoría. Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad o programa que se va a auditar y esto incluye:

1. La comprensión de los objetivos.
2. La actividad desarrollada.
3. El marco regulador.
4. El sistema de control interno.
5. Los sistemas financieros y de otra índole.
6. Y los procesos operativos relevantes.
7. La investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría.

Los auditores deben realizar una valoración de riesgos o un análisis del problema y efectuar su revisión con la profundidad necesaria para dar respuesta a los resultados de la auditoría. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos, aplicando procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe valorar la respuesta de la dirección ante los riesgos identificados, incluyendo la implantación y el diseño de los controles internos adecuados para afrontarlos. La identificación de los riesgos y su impacto

¹⁴⁴ Son los principios detallados en la ISSAI-100.



en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría. Además, los auditores deben identificar y valorar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría.

Los auditores deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alerta ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría. Por tanto, los auditores deben planificar su trabajo para garantizar que la auditoría se desarrolle de manera eficaz y eficiente. La planificación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría:

- a. Los objetivos se refieren al propósito que la auditoría tiene previsto lograr.
- b. El alcance se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre la misma, y está directamente relacionado con los objetivos.
- c. El enfoque describirá la naturaleza y la extensión de los procedimientos que se aplicarán para obtener la evidencia de auditoría. El auditor desarrollará un plan de auditoría orientado a la reducción del riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operativamente, la planificación implica establecer un cronograma para la realización de la auditoría y definir la naturaleza, calendario de ejecución y extensión de los procedimientos de auditoría. Durante la planificación, los auditores deben asignar tareas a los miembros de su equipo de manera adecuada e identificar otros recursos que se pueden requerir, como en el caso de expertos en la materia.

Se debe destacar la importancia del análisis de riesgos ya que la finalidad de la estrategia de auditoría¹⁴⁵ es determinar una respuesta eficaz a los riesgos de incumplimiento y dar respuesta a los riesgos específicos que se recogerán en el plan y los programas de auditoría.

Realización de una auditoría

Los auditores deben aplicar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría. Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, el calendario de ejecución y la extensión de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto sobre la evidencia que se obtendrá. La

¹⁴⁵ López Hernández, A.M. y Minguillón Roy, A., *Las fiscalizaciones de cumplimiento realizadas por los OCEX: normas técnicas, ejecución e informes*. Revista Española de Control Externo • vol. XIX • n.º 56, 2017, pp. 15-42.

selección de procedimientos dependerá de la valoración del riesgo o del análisis del problema.

La evidencia de auditoría es aquella información que utiliza el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia puede proceder de distintas fuentes, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica con agentes externos, observaciones efectuadas por el auditor y testimonios orales o escritos realizados por la entidad auditada. Los procedimientos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, revisión de los cálculos, procedimientos analíticos y otras técnicas de investigación. Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y extraer conclusiones.

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el encargo ha sido cumplido de manera suficiente y adecuada. Antes de extraer conclusiones, el auditor reconsiderará la valoración inicial de riesgo y de la materialidad a la luz de la evidencia obtenida, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

De acuerdo con los hallazgos, el auditor debe aplicar su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia.

Elaboración de informes y seguimiento

Los auditores deben preparar un informe de acuerdo con las conclusiones alcanzadas.

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la gestión y al público en general. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser equilibrados, sin sesgos y objetivos, incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y garantizar que los hallazgos se sitúen en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los destinatarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales.

El informe de auditoría debe explicar las consecuencias que se derivan de las evidencias obtenidas y por qué de las conclusiones resultantes, lo que permitirá ofrecer a los destinatarios previstos el grado de confianza necesario.



Cuando se utiliza una opinión de auditoría para transmitir un determinado grado de seguridad, la opinión debe estar redactada en un formato normalizado. La opinión puede ser no modificada o modificada. La opinión no modificada o favorable se utiliza cuando se ha obtenido una seguridad limitada o razonable. La opinión modificada debe contener uno de los siguientes tipos de opinión de auditoría:

Opinión con salvedades

Cuando el auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de ciertos elementos de la materia en cuestión, los cuales son o podrían ser importantes, pero no generalizados.

Opinión adversa (o desfavorable)

Cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las desviaciones o las incorrecciones, sean individuales o en conjunto, son generalizadas y materiales.

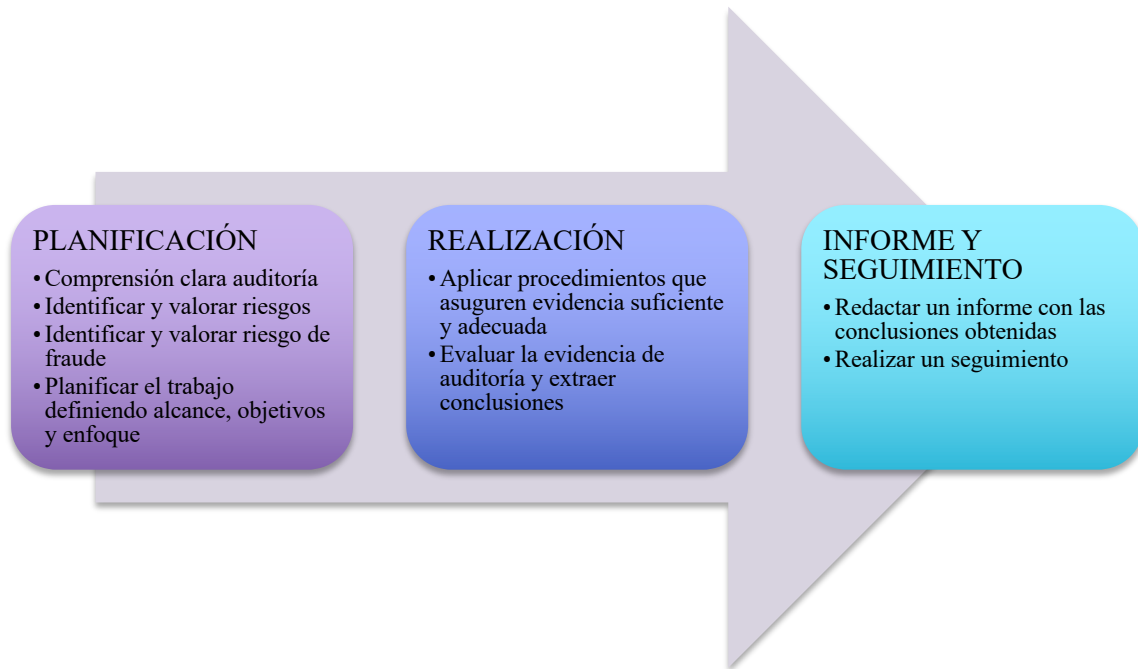
Abstención (o denegación) de opinión

Cuando el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una incertidumbre o limitación al alcance de importancia significativa y generalizada.

Cuando el dictamen es modificado, las razones deben situarse en perspectiva explicando claramente, con referencia a los criterios aplicables, la naturaleza y magnitud de las salvedades. Dependiendo del tipo de auditoría, también pueden incluirse en el informe tanto las recomendaciones para emprender acciones correctivas, como las que contribuyan a solventar cualquier deficiencia detectada en los controles internos.

El seguimiento consiste en la supervisión de las acciones que adopten los fiscalizados en respuesta a las cuestiones planteadas en un informe de auditoría. El seguimiento se orienta a conocer si la entidad auditada ha afrontado de manera adecuada las incidencias evidenciadas, incluyendo implicaciones más amplias. Si se ponen de manifiesto acciones insuficientes o insatisfactorias realizadas por parte de la entidad auditada, se podría elaborar un nuevo informe.

Figura 19. Principios relativos al proceso de auditoría



Fuente: Elaboración propia basada en las ISSAI

2.3 MARCO NORMATIVO APLICABLE

El marco jurídico aplicable a la auditoría es muy amplio, siendo distintos órganos los que se encuentran implicados en el proceso normativo destacando especialmente los siguientes hitos de los distintos órganos:

IGAE

La IGAE es el órgano regulador del control interno encargado de emitir, entre otras, las Normas de Auditoría del Sector Público y Normas Técnicas, entre las que destacan las siguientes:

1. Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado por la que se ordena la publicación de la Resolución que apruebas las normas de auditoría del Sector Público.
2. Resolución de 18 de febrero de 2014, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre el proceso de adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría.
3. Resolución de 30 de julio de 2015 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.



4. Resolución de 30 de julio de 2015 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente.

ICAC

Con respecto al control externo está el ICAC, que como ya se ha mencionado anteriormente, es el órgano de referencia en el control externo del ámbito privado, se destaca la siguiente normativa:

1. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
2. Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, por la que se modifica la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
3. Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. En todo caso, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo. El 15 de julio de 2016 se publica una resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se adaptan determinadas normas técnicas a las normas internacionales.
4. Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.
5. Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

TCU

El órgano de referencia en el control externo del sector público es el Tribunal de Cuentas (en adelante TCU), del que se destaca la siguiente normativa:

1. Normas internas de fiscalización de 23 de enero de 1997.
2. Normas de fiscalización aprobadas el 23 de diciembre de 2013.
3. Manual de fiscalización operativa o de gestión aprobadas por el pleno de 20 de abril de 2015.
4. Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad aprobadas por el pleno de 30 de junio de 2015.

Dentro del modelo descentralizado¹⁴⁶ existente en España se sitúan en la actualidad doce OCEX, los cuales tienen atribuidos dentro de su ámbito territorial y dependiendo del Parlamento regional, las funciones de auditoría y se encargan de fiscalizar el sector público autonómico y velar por su adecuación a los principios de legalidad, eficacia y eficiencia así como ejercer todas aquellas competencias que le sean delegadas por el TCU llevando para ello un modelo regional similar al desarrollado por los Länder alemanes. Asimismo, ejercen funciones de asesoramiento a los Parlamentos regionales en materia económica y financiera.

La Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas decidió adaptar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para ello, se crearon tres Grupos de Trabajo, coordinados cada uno de ellos por un técnico del Tribunal de Cuentas y del que formarían parte técnicos de los OCEX (hasta estar representados en alguno de los tres Grupos todos los OCEX que lo desearan). El primer Grupo se encargaría de adaptar las ISSAI 100 y 200 (Principios fundamentales de fiscalización del sector público y Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera, respectivamente), el segundo se encargaría de adaptar la ISSAI 300 (Principios fundamentales de la fiscalización operativa), mientras que el tercero se ocuparía de la adaptación de la ISSAI 400 (Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento).

¹⁴⁶ Riera López, M., en su Tesis doctoral "Políticas de comunicación en los órganos españoles de fiscalización, consulta y defensoría. La aplicación de las nuevas tecnologías como herramienta de transparencia y publicidad activa". Escuela de Doctorado Estado de Derecho y Gobernanza Global, Salamanca, 2016.



Mediante Resolución de los distintos OCEX se han aprobado las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público, para su entrada efectiva en vigor en cada entidad, Introducción de las ISSAI-ES 100 a 400, ISSAI-ES 100, ISSAI-ES 200, ISSAI-ES-300, ISSAI-ES 400, Nivel III.

Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) consisten en todos los documentos endosados por el INCOSAI con el propósito de orientar las normas profesionales de las EFS. Esto incluye recomendaciones sobre los requisitos previos legales, de organización y de índole profesional, así como sobre la conducta de la auditoría y de cualquier otra tarea que se haya delegado a las EFS. Cuando sea considerado apropiado, los documentos ISSAI podrán incluir ejemplos o descripciones de buenas prácticas.

A cada documento le es dado un número ISSAI de 1 a 4 dígitos. El número de dígitos indica el nivel jerárquico del documento, es decir:

- a. Nivel 1: Principios Fundamentales. Este nivel contiene los principios fundamentales de la INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores). Los mismos están presentes en la Declaración de Lima.
- b. Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - Declara y explica los requisitos previos básicos para el adecuado funcionamiento y conducta profesional de las EFS(s).
- c. Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría - Contiene los principios fundamentales de la realización de auditorías de entidades públicas.
- d. Nivel 4: Directrices de Auditoría - Traducen los principios de auditoría fundamentales a directrices más específicas, más detalladas y operacionales que se pueden utilizar diariamente en las tareas de auditoría.

Por tanto, ha supuesto un cambio importante para la auditoría externa del sector público, la adaptación de la normativa existente a las ISSAI. A continuación, se describe la cronología del proceso.

El 30/10/2012 se celebra la primera reunión presidentes TCU y OCEX con el compromiso de crear una comisión de normas y procedimientos.

El 13/05/2013 se celebra la primera reunión de la comisión de normas y procedimientos. Donde se pudo comprobar la coincidencia de todos los asistentes en la

necesidad de homogeneizar, armonizar y actualizar las normas de auditoría pública sobre la base de los principios y normas internacionales.

El 29/11/2013, con la aprobación (23/12/2013) de las normas de fiscalización del TCU se inician los trabajos. Se informa de la inminente aprobación de las Normas de Fiscalización del TCU.

El 21/01/2014 se establece la importancia de normas técnicas comunes, se decide adaptar normas internacionales de las entidades fiscalizadoras (ISSAI) desarrolladas por la INTOSAI. Se crean tres grupos de trabajo, el primero para adaptar la ISSAI 100 y 200, el segundo, para adaptar la ISSAI 300 y el tercero para adaptar la ISSAI 400.

El 27/06/2014 se aprueba ISSAI-ES nivel III 100 a 400 y se continúan con las tareas ISSAI nivel IV (1000,1003,1700,3000,3100 y 4000).

El 5/12/2014, la comisión de presidentes ha aprobado la ISSAI-ES 1000, Directriz de auditoría financiera introducción general a las directrices de auditoría financiera de las ICEX, ISSAI-ES 1003 Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera, ISSAI-ES 1700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, ISSAI-ES 3000 Normas y directrices para la fiscalización operativa, ISSAI-ES 3100 Anexo a las directrices para la fiscalización operativa y ISSAI-ES 4000 Directrices para la fiscalización de cumplimiento.

Siguiendo esta estela, y con el objetivo de analizar y explicar la adaptación de las ISSAI y crear modelos tipo para los diferentes tipos de Informe, los OCEX aprueban con fecha 18 de noviembre de 2015 sus primeras Guías Prácticas de Fiscalización (en adelante, GPF) habiendo sido aprobadas desde entonces 32 guías sobre las siguientes materias:

- GPF-OCEX 1240: Responsabilidades del auditor en la fiscalización respecto al fraude.
- GPF-OCEX 1730 Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros.
- GPF-OCEX 1805 Preparación de informes de auditoría Consideraciones especiales.
- GPF-OCEX 4001 Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes.

El 3/06/2015, durante una reunión celebrada en la sede de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, la XXV Conferencia de Presidentes de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX), ha acordado la puesta en marcha de la Asociación de los órganos de control externo autonómicos (ASOCEX), con el objetivo de fomentar la cooperación y apoyo mutuo entre todos los órganos fiscalizadores regionales; impulsar la coordinación con el Tribunal de Cuentas y, por tanto, mejorar con ello el control eficaz de las cuentas públicas.

La Asociación está integrada por la Cámara de Comptos de Navarra, la Sindicatura de Comptes de Catalunya, la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, el Consello de Contas de Galicia, la Cámara de Cuentas de Andalucía, la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears, el Consejo de Cuentas de Castilla y León, la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias y la Cámara de Cuentas de Aragón.

La Asociación se encargará de la edición de la Revista Auditoría Pública, como cauce de comunicación y difusión de la labor fiscalizadora de los OCEX, y de la redacción de un Boletín bimensual, que no sólo refleje los trabajos de fiscalización, sino también otras actuaciones institucionales, reforzando su proyección pública e impulsando con ello la transparencia.

La Asociación gestionará también el repositorio web de los informes de fiscalización (<http://asocex.es/informes>) donde los ciudadanos y profesionales especializados ya pueden consultar, mediante el uso de un sencillo buscador, más de cinco mil quinientos informes de fiscalización que se han realizado en las distintas Comunidades Autónoma.

El 18/11/2015, en la sede del Tribunal de Cuentas, se produce una reunión, que semestralmente se celebra entre los presidentes de esta Institución y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX). Durante este encuentro, los responsables de las Instituciones de Control Externo abordan, entre otros asuntos, cuestiones relacionadas con los programas anuales de fiscalización de los respectivos OCEX, concretamente el relativo al año 2016; así como con la realización de actuaciones conjuntas de fiscalización entre las distintas Instituciones externas que, además de estar encaminadas a potenciar el control de la actividad económico-financiera del sector público, se adapten a los requerimientos de la nueva realidad social.

El 25/01/2016, la Cámara de Cuentas de Aragón ha sido la sede de una nueva reunión de la Comisión de Coordinación de Comunidades Autónomas del Tribunal de Cuentas y los órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX). En la reunión se han revisado las fiscalizaciones que se están realizando de manera coordinada por todas las instituciones de control externo, especialmente la relativa a la utilización de la encomienda de gestión por las entidades del sector público español, cuya ejecución se acordó en reuniones anteriores con objeto de presentar unos resultados globales comunes sobre el uso de dicha figura por las diferentes entidades del ámbito autonómico.

Asimismo, se ha deliberado sobre aquellos aspectos de la gestión económico financiera del ámbito autonómico que, por su trascendencia, oportunidad y común interés para todos los reunidos, resultan susceptibles de integrar los programas de actuación de todas los órganos de control externo, abordando la realización de nuevas fiscalizaciones de carácter horizontal en todo el Estado español en las que participen todas las instituciones, de modo que sus resultados puedan ofrecer a las Asambleas Autonómicas y a las Cortes Generales una información completa y homogénea de esos aspectos relevantes y comunes de la gestión económica financiera autonómica. En este sentido, se ha considerado el ámbito de la contratación pública como uno de los aspectos sobre los que deberían desarrollarse nuevas actuaciones coordinadas por tratarse de un área de riesgo que debe ser objeto de especial control.

Cada año, los OCEX se reúnen y están emitiendo distintas GPF para ir adaptando la normativa a las ISSAI.

2.4. EL AUDITOR Y SU TIPOLOGÍA

Se puede definir el concepto de auditor ¹⁴⁷ como “la persona capacitada y experimentada que se designa por una autoridad competente o por una empresa de consultoría, para revisar, examinar y evaluar con coherencia los resultados de la gestión administrativa y financiera de una entidad con el propósito de informar o dictaminar acerca de ellas, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su eficacia y eficiencia en su desempeño.”

¹⁴⁷ Definición de auditor según Orellana Llacctahuaman, Inés, Ramos Clemente, Alex O. y Retamozo Vivar, Kimberly A. en su trabajo “Responsabilidades del auditor. Tipos de auditoría”, 2014, p. 8.



Entre otras definiciones de auditor¹⁴⁸, se destaca la que lo define como “persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

Existen distintos tipos de auditor, tanto en el sector público, como en el privado, siendo el aspecto más destacable la tipología que diferencia entre auditor externo y auditor interno.

Se define auditor externo ¹⁴⁹ como una persona que realiza las labores de auditoría y que no forma parte de la plantilla de personal de la empresa o unidad objeto de la misma.

El auditor interno, según el Instituto de Auditores Internos, es la persona que ejerce dentro de las organizaciones, pero no tiene responsabilidades de gestión, de modo que se garantiza su independencia y objetividad. Su trabajo está orientado a los principales riesgos que puedan afectar a su organización, supervisando que los controles existentes sean los adecuados para mitigar posibles riesgos, y que los procesos de gobierno sean eficaces y eficientes.

Se puede definir otra tipología de auditores, al margen de la clásica que diferencia entre auditor interno y auditor externo, en función de los profesionales que realizan otros tipos de auditoría tales como la auditoría informática, de calidad y de medio ambiente, que describe HEVIA VÁZQUEZ¹⁵⁰. En el Libro Verde de la Comisión, de 24 de julio de 1996, «Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea» se define además la figura del auditor legal, haciendo referencia a la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea.

A continuación destacamos los tipos de auditores que se desprenden según los tipos de auditoría que realizan, pudiendo existir otros tipos:

- Auditor externo.
- Auditor interno.
- Auditor de calidad.
- Auditor medioambiental.

¹⁴⁸ Otra definición de auditor de cuentas se recoge en el artículo 3 de la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas.

¹⁴⁹ Definición incluida en “Economía Planeta. Diccionario enciclopédico”. Editorial Planeta 1980, p. 291.

¹⁵⁰ Hevia Vazquez, E. “Concepto moderno de auditoría interna” capítulos IX, XI y XII. Editado por el Instituto de Auditores Internos, 1999.

- Auditor informático
- Auditor legal.

Se pueden destacar, entre otras, determinadas funciones¹⁵¹ que debe tener un auditor:

1. Estudiar la normatividad, misión, objetivos, políticas, estrategias, planes y programas de trabajo.
2. Desarrollar el programa de trabajo de una auditoría.
3. Definir los objetivos, alcance y metodología para instrumentar una auditoría.
4. Captar la información necesaria para evaluar la funcionalidad y efectividad de los procesos, funciones y sistemas utilizados.
5. Recabar y revisar estadísticas sobre volúmenes y cargas de trabajo.
6. Diagnosticar sobre los métodos de operación y los sistemas de información.
7. Detectar los hallazgos y evidencias e incorporarlos a los papeles de trabajo.
8. Respetar las normas de actuación dictadas por los grupos de filiación, corporativos, sectoriales e instancias normativas y, en su caso, globalizadoras.
9. Proponer los sistemas administrativos y/o las modificaciones que permitan elevar la efectividad de la organización.
10. Analizar la estructura y funcionamiento de la organización en todos sus ámbitos y niveles.
11. Revisar el flujo de datos y formas.
12. Considerar las variables ambientales y económicas que inciden en el funcionamiento de la organización.
13. Analizar la distribución del espacio y el empleo de equipos de oficina.
14. Evaluar los registros contables e información financiera.
15. Mantener el nivel de actuación a través de una interacción y revisión continua de avances.
16. Proponer los elementos de tecnología de punta requeridos para impulsar el cambio organizacional.
17. Diseñar y preparar los reportes de avance e informes de una auditoría.

Es conveniente que el equipo auditor tenga una preparación acorde con los requerimientos de una auditoría administrativa, ya que eso le permitirá interactuar de manera

¹⁵¹ Funciones y niveles de formación del auditor según Orellana Llacctahuaman, Inés, Ramos Clemente, Alex o. y Retamozo Vivar, Kimberly A en “Responsabilidades del auditor. Tipos de auditoría”, 2014, pp.10-20.



natural y congruente con los mecanismos de estudio que de una u otra manera se emplearán durante su desarrollo. Atendiendo a éstas necesidades es recomendable apreciar los siguientes niveles de formación:

Académica

Estudios a nivel técnico, licenciatura o postgrado en administración, informática, comunicación, ciencias políticas, administración pública, relaciones industriales, Ingeniería Industrial, psicología, pedagogía, ingeniería en sistemas, contabilidad, derecho, relaciones internacionales y diseño gráfico. Otras especialidades como actuaría, matemáticas, ingeniería y arquitectura, pueden contemplarse siempre y cuando hayan recibido una capacitación que les permita intervenir en el estudio.

Complementaria

Instrucción en la materia, obtenida a lo largo de la vida profesional por medio de diplomados, seminarios, foros y cursos, entre otros.

Empírica

Conocimiento resultante de la implementación de auditorías en diferentes instituciones sin contar con un grado académico. Adicionalmente, deberá saber operar equipos de ofimática y dominar el o los idiomas que sean parte de la dinámica de trabajo de la organización bajo examen. También deberán tener en cuenta y comprender el comportamiento organizacional inherente a su cultura. Una actualización continua de los conocimientos permitirá al auditor adquirir la madurez de juicio necesaria para el ejercicio de su función en forma prudente y justa.

2.5. CARACTERÍSTICAS, HABILIDADES Y COMPETENCIAS DE LOS AUDITORES.

Los auditores deben tener una serie de competencias que permitan desarrollar su trabajo de forma más eficiente. Estas competencias deben de ser evaluadas por las organizaciones y a través de un proceso que detecte los conocimientos y habilidades que poseen sus empleados¹⁵².

¹⁵² Características que en el sector público ha descrito con maestría el magistrado José Ramón Chaves García. “Ser funcionario en tiempos difíciles: Motivos de orgullo y claves de supervivencia”. Wolters Kluwer, 2019.

Dependiendo del tipo de organización y del tipo de auditoría que se vaya a desarrollar se necesitarán unas habilidades específicas. Por todo esto, la organización debe realizar dicha evaluación competencial.

De forma complementaria a la formación profesional, teórica y/o práctica, el equipo auditor demanda otro tipo de cualidades que son determinantes en su trabajo, referidas a recursos personales producto de su desenvolvimiento y dones intrínsecos a su carácter. Esto serán las llamadas habilidades del auditor.

La expresión de estos atributos puede variar de acuerdo con el modo de ser y el deber ser de cada caso en particular, sin embargo, quien cumpla con el papel de auditor, debería poseer de las siguientes características:

- Actitud positiva.
- Estabilidad emocional.
- Objetividad.
- Sentido institucional.
- Saber escuchar.
- Creatividad.
- Respeto a las ideas de los demás.
- Mente analítica.
- Conciencia de los valores propios y de su entorno.
- Capacidad de negociación.
- Imaginación.
- Claridad de expresión verbal y escrita.
- Capacidad de observación.
- Iniciativa.
- Discreción.
- Facilidad para trabajar en grupo.
- Comportamiento ético.

Los auditores ¹⁵³ deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes, debiendo mantener una conducta profesional adecuada mediante la

¹⁵³ En la ISSAI-100 se establecen los requisitos éticos del auditor, así como los conocimientos, cualificaciones y competencias necesarias.



aplicación del escepticismo profesional, el juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría.

Y continúa diciendo que los auditores deben poseer en conjunto el conocimiento, las cualificaciones y la especialización necesarios para completar la auditoría con éxito, incluyéndose la experiencia práctica.

En cuanto a las competencias que debería tener un auditor, deben estar formadas por técnicas y personales, y en la actualidad cada vez más se debe tener en cuenta una tercera competencia que consistirá en las capacidades emocionales. Esta tesis se centrará en la importancia que tienen las capacidades emocionales en el control interno.

Las aportaciones de la economía conductual en relación al perfil y habilidades del auditor, nos obligan a plantear las limitaciones que pueden existir en el cumplimiento de los requisitos exigidos y, de forma especial, se hará aquí una referencia a la independencia de juicio propio frente a influencias externas.

Gabriel Tarde, al que ya se ha hecho referencia en la Introducción, postuló con respecto a la imitación, que las tendencias del comportamiento son iniciadas por personas de estatus superior e imitadas por las de menor estatus. Así, esta Teoría de la Imitación, podría ser un obstáculo a la independencia de criterio, a la objetividad y a la autoconfianza, en la medida que su posible incidencia en el ámbito del trabajo de auditoría, implicaría el riesgo potencial de que el profesional sufriera objeciones internas, de tipo psicológico, si aceptara como modelo a imitar alguno no deseable. Sería en el caso de ejecutivos de la empresa auditada de elevado nivel intelectual y profesional, compañeros o superiores que pudieran ser referencia “ciega” a imitar y sus opiniones le restaran criterio propio, o también a cualquier tipo de opinión ajena procedente de “alto status a imitar” que limite su criterio profesional¹⁵⁴.

Otro aspecto importante a considerar, en la misma línea de pensamiento, lo plantea el psicólogo SKINNER¹⁵⁵ al definir que existe una relación entre el refuerzo que se observa en las conductas de aprendizaje y la retribución económica, ya que es posible incentivar la realización de un trabajo reforzándolo con dinero o bienes. Así, por ejemplo cuando damos

¹⁵⁴ Alejo Riveros, A., Rojas Arias, P., Pérez Acosta, A.M., *Psicología y asuntos económicos*. Revista International Journal of Psychological Research, Vol. 1, n°1, 2008, pp. 40-57.

¹⁵⁵ Skinner, B.F., “Ciencia y conducta humana”. Editorial Fontanella, 1977, p.406.

a alguien una propina o le pagamos por realizar un pequeño servicio, aumentamos la probabilidad de que lo realice en el futuro.

Teniendo en cuenta que existe una clara relación entre los efectos de la economía y el comportamiento individual económico, que comprende las acciones, deseos y pensamientos a la hora de decidir, conviene ampliar el análisis de la conducta que realiza Skinner, al plantearse la posibilidad del refuerzo de una conducta, en el sentido de incentivarla o de suprimirla, ya que este autor concibe la conducta humana como una conducta animal, poco diferente de la que se estudia en el laboratorio¹⁵⁶.

Skinner consideraba que la conducta verbal, por ejemplo, era de enorme importancia, por tener un valor de supervivencia en el sentido darwinista, ya que la conciencia humana es un producto de las prácticas de reforzamiento de una comunidad verbal, afirmando que el pensamiento no es más que conducta.

La importancia de las teorías de Skinner en el ámbito de la economía conductual son evidentes, si se tiene en cuenta el papel de la motivación y las posibilidades derivadas de las contingencias de reforzamiento propuestas por el psicólogo.

En ese sentido, una presión inmoral sobre el auditor, como puede ser la concesión de incentivos ilegales por el auditado o, por el contrario, la existencia de incentivos de cualquier tipo por el trabajo bien hecho, son aspectos que parecen íntimamente ligados al desarrollo correcto del trabajo del auditor y a favorecer la ética en el trabajo de auditoría.

Hechas estas reflexiones, que conectan aspectos de la aplicación de la auditoría con las competencias emocionales y la gestión emocional que se trata en el siguiente capítulo, retomaremos el estudio de las habilidades y competencias del auditor.

Con respecto al talento¹⁵⁷ del auditor puede ser definido como “El valor diferencial de un empleado con talento es tres, cinco y hasta diez veces más útil, crítico y duradero que el que se puede obtener de una persona que carece de él (...). Solo quienes sepan gestionarlo, quienes entiendan la necesidad de integrarlo en su estrategia de negocio, conseguirán optimizar su proyección en los mercados y ganar en solidez.”

¹⁵⁶ Leahey, T. H., “Historia de la psicología”. Editorial Pearson. Prentice Hall. 2005, pp. 367-371.

¹⁵⁷ En *Gestión estratégica del talento en Auditoría Interna*, realizado por la Fábrica de pensamiento Instituto de Auditores Internos de España, 2017, pp. 7-8, se comentan aspectos sobre las aptitudes y el talento de los auditores.



De aquí la importancia de potenciar las aptitudes de un auditor, y dentro de las mismas, se incidirá en la importancia de las aptitudes emocionales como un valor añadido para el beneficio de la organización.

A continuación se detallan las normas y atributos¹⁵⁸ para el desempeño de la labor del trabajo de auditoría, y se destacan las relacionadas con las competencias del auditor:

1100 - Independencia y objetividad.

La actividad de auditoría interna debe ser independiente, y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo.

1200 - Aptitud y cuidado profesional.

Los trabajos deben cumplirse con aptitud y cuidado profesional adecuados.

1210 - Aptitud.

Los auditores internos deben reunir los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales. La actividad de auditoría interna, colectivamente, debe reunir u obtener los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades.

1220 - Cuidado profesional.

Los auditores internos deben cumplir su trabajo con el cuidado y la aptitud que se esperan de un auditor interno razonablemente prudente y competente. El cuidado profesional adecuado no implica infalibilidad.

1230 - Desarrollo profesional continuo.

Los auditores internos deben perfeccionar sus conocimientos, aptitudes y otras competencias mediante la capacitación profesional continua.

A continuación se detallan los conocimientos ¹⁵⁹, técnicas y otras competencias que debe tener un auditor interno:

- Comprensión de los principios de dirección, para reconocer y evaluar la materialidad y significatividad de las desviaciones de las prácticas empresariales correctas.

¹⁵⁸ En las Normas internacionales del Instituto de auditores internos, 2017, pp. 37-38, se establecen las normas y atributos para desempeñar el trabajo de auditoría.

¹⁵⁹ En *Gestión estratégica del talento en Auditoría Interna*, op. cit., 2017, pp. 7-10, se destacan las técnicas y competencias que debe tener un auditor interno.

- Apreciación de los fundamentos de temas de negocios tales como contabilidad, economía, derecho mercantil, tributación, finanzas, métodos cuantitativos, tecnología de la información, gestión de riesgos y fraude.
- Cualidades para tratar con las personas, comprender las relaciones humanas y mantener relaciones satisfactorias con los clientes de los trabajos regularmente con registros e informes financieros.
- Conocimientos de los riesgos clave de tecnología informática y sus controles, y de las técnicas disponibles de Auditoría Interna basadas en tecnología.
- Aptitud en los principios y técnicas contables si los auditores internos trabajan regularmente con registros e informes financieros.
- Conocimientos para identificar indicadores de fraude.
- Capacidades de comunicación.

Las competencias necesarias se pueden clasificar¹⁶⁰ en:

Competencias básicas

Son las que ha de tener un auditor interno como parte de una organización, comunes a cualquier otro empleado de la misma. Por ejemplo, tener capacidad de trabajar en equipo es una competencia que hoy en día se valora en todas las organizaciones para todos los puestos.

Competencias específicas

Son las que diferencian a un auditor interno del resto de empleados de la organización. Por ejemplo, los auditores internos de una organización están obligados a tener conocimiento sobre el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.

Se establecen una serie de competencias¹⁶¹ que en un futuro inmediato (en los próximos 5 a 10 años) serán más valoradas en los auditores, resaltando que las áreas donde las habilidades serán cada vez más importantes para los profesionales de auditoría serán y que actualmente escasean son:

1. Conocimiento de las Tecnologías de la Información.

¹⁶⁰ Dicha clasificación de las competencias se incluye en *Gestión estratégica del talento en Auditoría Interna*, op.cit., 2017, p.18.

¹⁶¹ En el estudio realizado por ACAA (Asociación de contables públicos certificados) *Drivers of change and future skills*, 2016, p.33, se establecen las competencias y habilidades necesarias que se prevén en los próximos años.



2. Habilidades de comunicación.
3. Conocimiento específico del sector; conciencia empresarial; perspectiva global.

Y se establecen como habilidades que serán menos importantes en los próximos 1 a 3 años:

1. Procesos manuales.
2. Auditoría histórica tradicional.
3. Auditoría de la entidad pequeña.
4. Prácticas de gestión: publicidad y propaganda, obtención de trabajos profesionales y honorarios.

En un artículo muy interesante de SUFFIELD¹⁶² se proporciona información sobre la combinación de habilidades futuras requeridas a los auditores y cómo pueden cambiar, incluido el "cociente digital". Se detallan las siguientes:

- Técnicas y ética (TEQ): las habilidades y destrezas para realizar actividades consistentemente a un estándar definido, manteniendo los más altos estándares de integridad, independencia y escepticismo.

- Inteligencia (IQ): la capacidad de adquirir y usar conocimiento: pensar, razonar y resolver problemas.

- Creativo (CQ): la capacidad de utilizar el conocimiento existente en una nueva situación, hacer conexiones, explorar posibles resultados y generar nuevas ideas.

- Digital (DQ): conocimiento y aplicación de las tecnologías, capacidades, prácticas y estrategias digitales existentes y emergentes.

- Emocional (EQ): la capacidad de identificar sus propias emociones y las de los demás, aprovecharlas y aplicarlas a las tareas, y regularlas y gestionarlas.

- Visión (VQ): la capacidad de anticipar tendencias futuras con precisión extrapolando las tendencias y los hechos existentes, y llenando los vacíos en el conocimiento al pensar de manera innovadora.

- Experiencia (XQ): la capacidad y las habilidades para comprender las expectativas del cliente, cumplir con los resultados deseados y crear valor.

¹⁶² Suffield, M., *Auditors of the future – what are the skills needed in a digital age?*, 1/2020 issue of the ECA Journal, 2020, pp 23-26.

Como se observa las habilidades en la comunicación son, al fin y al cabo, competencias emocionales con las que van a tener que contar los auditores para desarrollar su trabajo y que cada vez más serán fundamentales para el desarrollo del mismo.

2.6 LA ÉTICA EN EL AUDITOR

Como ya se ha avanzado anteriormente, la ética es un principio fundamental con el que debe contar un auditor pues constantemente se debe enfrentar con distintos dilemas éticos que se presentan en el desarrollo de su labor. Son muchos los colectivos profesionales donde encontramos estos dilemas¹⁶³.

La ética, la integridad y la transparencia de los funcionarios públicos y sus acciones se han convertido en un foco creciente de atención ciudadana. Numerosos escándalos relacionados con la corrupción, la ilegalidad o la falta de objetividad justifican el papel prominente de estos problemas en muchos países. Al mismo tiempo, la reforma y modernización de la gestión pública, así como la creciente democratización y apertura de las sociedades permiten y reclaman el desarrollo y fortalecimiento de las estructuras y la gestión de la ética en la Administración Pública. Por lo tanto, la ética resulta ser una parte imprescindible del buen gobierno y el desempeño de las organizaciones del sector público¹⁶⁴. En tales circunstancias, la ética y la gestión de la ética se presentan como temas importantes para la auditoría.

A un nivel conceptual de análisis, la gestión de la conducta ética puede denominarse un marco lógico, como el utilizado y recomendado por la OCDE al desarrollar durante la década pasada el concepto de Infraestructura de Ética, recientemente actualizada como el Marco de Integridad capaz de soportar un entorno que fomenta altos estándares de comportamiento. Esta infraestructura tiene varios elementos que se pueden aplicar a organizaciones como las EFS para que funcionen de manera armónica, coherente y vinculada. Estos elementos se pueden clasificar de acuerdo con las funciones principales que desempeñan, es decir, orientación, gestión y control.

En tales circunstancias, la ética y la gestión de la ética se presentan como temas importantes para la auditoría.

¹⁶³ Como presentan con su habitual ingenio José Ramón Chaves García y Juan Manuel del Valle Pascual. “Abogados al borde de un ataque de ética”. Aranzadi, 2ªedición, 2015.

¹⁶⁴ José Ramón Chaves García, Juan Manuel del Valle Pascual. “Los diez pecados capitales de los empleados públicos”. Editorial Amarante, 3ªedición, 2017, profundizan con rigor ameno en las características del trabajo en la Administración española.



A un nivel conceptual de análisis¹⁶⁵, la gestión de la conducta ética puede denominarse un marco lógico, como el utilizado y recomendado por la OCDE.

A lo largo de los años, la OCDE ha desarrollado el concepto de una Infraestructura de Ética, recientemente actualizada como el Marco de Integridad capaz de soportar un entorno que fomenta altos estándares de comportamiento. Esta infraestructura tiene varios elementos que se pueden aplicar a organizaciones como las EFS, que, si se implementan adecuadamente, deberían funcionar de manera coherente y vinculada. Estos elementos se pueden clasificar de acuerdo con las funciones principales que desempeñan, es decir, orientación, gestión y control.

La orientación es proporcionada por:

1. Declaraciones de valores y estándares de comportamiento, tales como códigos de conducta;
2. Fuerte compromiso del liderazgo; y
3. Actividades de socialización profesional tales como educación, capacitación y asesoramiento para crear conciencia y desarrollar habilidades para la aplicación de leyes y normas en el trabajo diario.

La ética profesional (también conocida como Deontología Profesional) se encarga del estudio y tratado de los deberes y comportamiento de los profesionales en el desempeño de sus actividades profesionales y personales estando reconocida como ciencia normativa que estudia los deberes y derechos de estos en el cumplimiento de sus actividades.

La ética o el código de conducta profesional tiene un papel importante en la opinión del auditor. El enfoque actual es asumir que existe una experiencia suficiente y sensibilidades morales comunes con patrones adecuados de comportamiento de los pioneros que pueden proporcionar un comportamiento ético en esta profesión. Los resultados¹⁶⁶ del estudio realizado indicaban que la ética y el código de conducta profesional están relacionados con la toma de decisiones de los auditores cuando se encuentran con un dilema ético, concluyendo también que el código de conducta profesional es importante para los

¹⁶⁵ Según se indica en el documento de Euro Sai, *Supporting Sai to enhance their ethical infrastructure- Part I: A general overview of SAIs' ethical strategies and practices*, 2013, p.5.

¹⁶⁶ En un estudio realizado por Seyedhossein Naslmosavi1, Saudah Sofian, Maisarah Mohamed Saat, and Agha Jahanzeb, *The Effect of Ethics on Auditor's Judgment in Ethical Dilemma Conditions: Evidence from Iranian Auditors*, se reveló que hay un efecto significativo de la ética en el juicio del auditor, 2015, pp. 1-8.

auditores profesionales y tienen un nivel razonablemente alto de confianza en los estados financieros cuando toman decisiones.

La ética¹⁶⁷ en el sector público, como una dimensión de la cultura de gestión, es un sistema formal que regula el comportamiento de todos los funcionarios públicos y empleados en el sector público.

Este marco se refiere a una infraestructura ética completa, que debe incluir:

- a. Un conjunto de valores y principios que deben ser observados y respetados.
- b. Leyes y reglamentos que regulan cuestiones relacionadas con el comportamiento ético.
- c. Actos internos (códigos de ética profesional, políticas, directrices, manuales, etc.) que detallan y aplican las disposiciones legales.
- d. Instituciones y/o mecanismos responsables de promover, controlar y monitorear el comportamiento ético.

La INTOSAI indica por un lado que los valores éticos¹⁶⁸ definen lo que es importante y, por otro que los principios éticos guían la manera en cómo deben llevarse a cabo estos valores en la práctica y, por lo tanto, lo que debe ser el comportamiento adecuado. Este Código de ética es el que deben aplicar los auditores externos del sector público.

Según se indica en este Código, los valores, y los respectivos principios rectores, son:

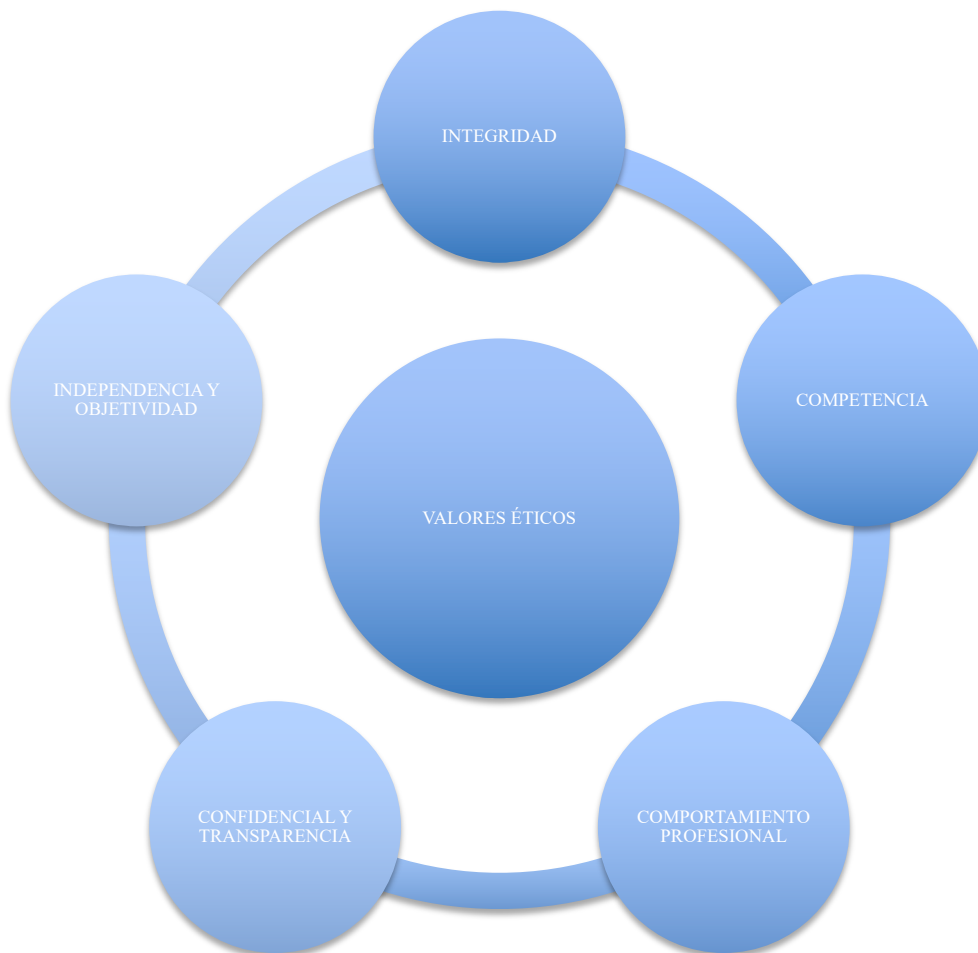
1. Integridad: actuar con honestidad, de forma confiable, de buena fe y a favor del interés público.
2. Independencia y objetividad: estar libre de influencias o circunstancias que comprometan o puedan ser vistas como que comprometen el juicio profesional, y actuar de manera imparcial y objetiva.
3. Competencia: adquirir y mantener conocimientos y habilidades apropiadas para el rol, actuar de conformidad con las normas aplicables y con el debido cuidado.

¹⁶⁷ Según indica la EUROSAI en *Auditing ethics in the public sector. A general overview of sais' practices*, 2015, p.9.

¹⁶⁸ En el *Code of ethics* definido en la ISSAI 30, emitido por INTOSAI, recoge los valores éticos esenciales con los que debe contar un auditor, 2017, p.5.

4. Comportamiento profesional: cumplir con las leyes, regulaciones y convenciones, y evitar cualquier conducta que pueda desacreditar a la organización.
5. Confidencialidad y Transparencia: proteger la información en forma adecuada, equilibrando este actuar con la necesidad de transparencia y rendición de cuentas.

Figura 20. Valores éticos



Fuente. Elaboración propia basada en la ISSAI-30

Por estos motivos, es fundamental que una organización establezca un Código de Ética, que consiste, según la ISSAI 30 en, un código de conducta que establece valores y principios éticos, y la forma en que una organización espera que su personal se comporte, por tanto, orienta el comportamiento individual. Es esencial que el código de una organización apoye un entorno propicio para un comportamiento coherente con los valores y principios expresados en esta norma. Se debe promover un entendimiento de que el

cumplimiento del código significa seguir el espíritu y no sólo la letra del código. Cada organización establece su código, y las políticas y procedimientos de acuerdo con su cultura y los sistemas legales y sociales.

El Código de Ética¹⁶⁹ para la Auditoría Pública enuncia los principios éticos para la auditoría desde una perspectiva principalmente positiva. La finalidad es dotar de herramientas a los auditores públicos para resolver los conflictos éticos que se encuentren en el ejercicio de su trabajo. En palabras de FERNÁNDEZ AJENJO, “El buen fin del código ético exige compeler a la participación activa de los auditores públicos, para que no quede como un bello documento que duerma en algún rincón del sitio web corporativo”.

La construcción de una cultura ética en una organización comienza con su dirección. Los líderes demuestran las pautas a nivel superior:

- a) Estableciendo a la ética como una prioridad explícita;
- b) Reforzando esta prioridad mediante mensajes claros, consistentes y regulares;
- c) Implementando estrategias, políticas y procedimientos para promover la ética;
- d) Dando el ejemplo;
- e) Manteniendo un alto nivel de profesionalismo, responsabilidad y transparencia en la toma de decisiones;
- f) Fomentando un entorno de aprendizaje abierto y mutuo, donde las preguntas difíciles y sensibles pueden plantearse y discutirse;
- g) Proporcionando un entorno en el que el personal experimente un trato equitativo que propicie las buenas relaciones entre los colegas;
- h) Reconociendo el buen comportamiento ético, al tiempo que se aborde la mala conducta;
- i) Asegurando que la ética, las políticas y los procedimientos se apliquen sistemáticamente y de manera justa.

Los requisitos ¹⁷⁰que debe tener la organización y el personal respecto de los valores éticos enumerados anteriormente.

¹⁶⁹ Fernández Ajenjo, J.A., Análisis axiológico del Código de Ética para la Auditoría Pública. Revista Auditoría Pública nº 75, 2020, pp. 101-116.

¹⁷⁰ Los requisitos relativos a la ética con los que debe contar una organización se establecen en la ISSAI 30, op.cit., pp. 1-18.



Integridad

1. Requisitos que debe cumplir la organización:
 - a. Enfatizar, demostrar, apoyar y promover la integridad.
 - b. Garantizar que el ambiente interno sea propicio para que el personal plantee las infracciones a la ética.
 - c. Responder a las infracciones a la integridad en el momento oportuno y adecuado.
2. Requisitos que debe cumplir el personal:
 - a. La dirección/jefaturas de la organización deben dar el ejemplo.
 - b. El personal de la organización deberá dar un buen ejemplo mediante un actuar honesto, fiable, de buena fe y en el interés público. En el curso de su trabajo, deberán ser dignos de confianza. Deberán ajustarse a las políticas y normas establecidas por la organización.
 - c. El personal de la organización cuidará de ejercer las responsabilidades y usar de las potestades, la información y los recursos a su disposición únicamente en beneficio del interés público. No podrán utilizar su posición para obtener favores o beneficios personales para ellos o para terceros.
 - d. El personal de la organización deberá estar al tanto de las vulnerabilidades de integridad y de enfoques para mitigarlos y actuará en consecuencia.

Independencia y objetividad

1. Requisitos que debe cumplir la organización:
 - a. Ser independiente en lo que atañe a su condición, mandato, presentación de informes y autonomía de gestión. La organización deberá tener plena discreción en el desempeño de sus funciones. Esta independencia estará estipulada por un marco constitucional, legal y reglamentario adecuado y eficaz. La organización adoptará políticas para su funcionamiento independiente y objetivo.
 - b. Establecer un marco que permita la identificación de amenazas significativas a la independencia y la objetividad, y la aplicación de

controles para mitigarlas, así como proporcionar orientación y dirección para el personal en este sentido.

- c. Adoptar políticas para asegurar que el personal de auditoría, sobre todo a nivel superior, no desarrolle relaciones con entidades auditadas que pueden poner en riesgo su independencia u objetividad.
- d. No proporcionará asesoría u otros servicios distintos de la auditoría a una entidad auditada cuando dichos servicios importen responsabilidades de gestión.

2. Requisitos que debe cumplir el personal:

a. El personal deberá estar libre de impedimentos que afecten su independencia y objetividad, ya sea real o aparente, que resulten de sesgo político, participación en la gestión, autorevisión, interés financiero o personal, o relaciones con otros o la indebida influencia de aquéllos. El personal deberá:

- Mantener independencia de la influencia política y estar libre de sesgo político;
- No estar involucrados en la toma de decisiones del ente auditado;
- No auditar el propio trabajo;
- Evitar auditar entidades en las que se hubiere sido empleado recientemente, sin las salvaguardias adecuadas;
- Evitar circunstancias en las que los intereses personales puedan afectar la toma de decisiones;
- Evitar circunstancias en donde las relaciones con la dirección o el personal de la entidad auditada u otras, puedan afectar la toma de decisiones;
- Rechazar regalos, donaciones o trato preferencial que puedan perjudicar la independencia u objetividad.

b. El personal deberá identificar posibles amenazas y situaciones en las que su independencia u objetividad pueda verse afectada.

c. El personal deberá informar a la dirección sobre relaciones preexistentes relevantes y situaciones que puedan representar un riesgo a la independencia u objetividad.



Competencia

1. Requisitos que debe cumplir la organización:
 - a. Adoptará políticas para asegurar que las tareas definidas por su mandato sean ejecutadas por el personal que tenga los conocimientos y las habilidades apropiadas para completarlas con éxito. Ello incluye:
 - Establecer políticas de contratación y recursos humanos basadas en las competencias;
 - Asignar equipos de trabajo que posean colectivamente la experiencia necesaria para cada asignación;
 - Proporcionarle al personal formación, apoyo y supervisión adecuados;
 - Proporcionar herramientas para mejorar el conocimiento y el intercambio de información, e instar al personal a utilizar estas herramientas;
 - Abordar los desafíos derivados de los cambios en el entorno del sector público.
2. Requisitos que debe cumplir el personal:
 - a. Realizar su trabajo de conformidad con las normas aplicables y con la diligencia debida;
 - b. Actuar de conformidad con los requisitos necesarios para cumplir con la asignación del trabajo de auditoría, de manera cuidadosa, minuciosa y oportuna;
 - c. Mantener y desarrollar sus conocimientos y habilidades para mantenerse al día con los cambios en su ambiente profesional, a fin de realizar su trabajo de manera óptima.

Comportamiento profesional

1. Requisitos que debe cumplir la organización:
 - a. Estar consciente de los estándares de comportamiento que las partes interesadas esperan de ellas, tal como se define en las leyes, reglamentos y convenciones de la sociedad en la que operan y lleven a cabo sus negocios, en consecuencia y en línea con su mandato.
 - b. Asistir al personal en la adhesión a esas normas.

2. Requisitos que debe cumplir el personal:
 - a. Cumplir con las leyes, reglamentos y convenciones de la sociedad en la que operan, así como con la guía para su comportamiento, establecida por la EFS.
 - b. No debe involucrarse en una conducta que pueda desacreditar a la EFS.
 - c. Informar a sus superiores sobre cualquier conflicto que surja entre los requisitos éticos de la EFS y de su profesión.

Confidencialidad y transparencia

1. Requisitos que debe cumplir la organización:
 - a. Equilibrar la confidencialidad de la información relacionada a la auditoría o de otra índole, con la necesidad de transparencia y rendición de cuentas.
 - b. Establecer un sistema adecuado para mantener la confidencialidad, según sea necesario, sobre todo en lo que respecta a datos sensibles.
 - c. Asegurar que cualquiera de las partes contratadas para realizar trabajos para la organización, estén sujetas a acuerdos de confidencialidad apropiados.
2. Requisitos que debe cumplir el personal:
 - a. Estar al tanto de las obligaciones legales y de las políticas y directrices de la EFS relativas tanto a la confidencialidad como a la transparencia.
 - b. No revelará ninguna información obtenida como resultado de su trabajo sin la debida y específica autorización, a menos que exista un derecho o deber legal o profesional para hacerlo.
 - c. No podrá utilizar información confidencial para beneficio personal o para el beneficio de terceros.
 - d. Estar alerta ante la posibilidad de revelación involuntaria de información confidencial a terceros.
 - e. Mantener confidencialidad profesional durante y después del cese del empleo.



El Código de Ética¹⁷¹ del Instituto de Auditores Internos, se aplicará por los auditores internos en el ejercicio profesional. Al igual que el anterior, se debe aplicar tanto al personal como a las organizaciones que realicen la actividad de la auditoría interna, y en el mismo se establecen los principios y las reglas de conducta que se deben cumplir.

Se espera que los auditores internos apliquen y cumplan los siguientes principios, y reglas de conducta:

1. Integridad

La integridad de los auditores internos establece confianza y, consiguientemente, provee la base para confiar en su juicio.

Los auditores internos:

- Desempeñarán su trabajo con honestidad, diligencia y responsabilidad.
- Respetarán las leyes y divulgarán lo que corresponda de acuerdo con la ley y la profesión.
- No participarán a sabiendas en una actividad ilegal o de actos que vayan en detrimento de la profesión de auditoría interna o de la organización.
- Respetarán y contribuirán a los objetivos legítimos y éticos de la organización.

2. Objetividad

Los auditores internos exhiben el más alto nivel de objetividad profesional al reunir, evaluar y comunicar información sobre la actividad o proceso a ser examinado. Los auditores internos hacen una evaluación equilibrada de todas las circunstancias relevantes y forman sus juicios sin dejarse influir indebidamente por sus propios intereses o por otras personas.

Los auditores internos:

- No participarán en ninguna actividad o relación que pueda perjudicar o aparente perjudicar su evaluación imparcial. Esta participación incluye aquellas actividades o relaciones que puedan estar en conflicto con los intereses de la organización.
- No aceptarán nada que pueda perjudicar o aparente perjudicar su juicio profesional.

¹⁷¹ El Instituto de auditores internos tiene establecido un código de ética en el que se establecen los valores que debe tener una organización, Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, op.cit., pp. 19-22.

- Divulgarán todos los hechos materiales que conozcan y que, de no ser divulgados, pudieran distorsionar el informe de las actividades sometidas a revisión.

3. Confidencialidad

Los auditores internos respetan el valor y la propiedad de la información que reciben y no divulgan información sin la debida autorización a menos que exista una obligación legal o profesional para hacerlo.

Los auditores internos:

- Serán prudentes en el uso y protección de la información adquirida en el transcurso de su trabajo.
- No utilizarán información para lucro personal o que de alguna manera fuera contraria a la ley o en detrimento de los objetivos legítimos y éticos de la organización.

4. Competencia

Los auditores internos aplican el conocimiento, aptitudes y experiencia necesarios al desempeñar los servicios de auditoría interna.

Los auditores internos:

- Participarán sólo en aquellos servicios para los cuales tengan los suficientes conocimientos, aptitudes y experiencia.
- Desempeñarán todos los servicios de auditoría interna de acuerdo con las Normas para la Práctica Profesional de Auditoría Interna.
- Mejorarán continuamente sus habilidades y la efectividad y calidad de sus servicios.

Por otro lado, mediante la Resolución de 25 de octubre de 2019¹⁷², se aprueban las 34 NIA-ES-SP así como un Código de Ética, para el sector público.

El Código de Ética¹⁷³ para la auditoría pública de la IGAE pretende dotar a los auditores públicos, en el ejercicio de sus competencias, de un conjunto de principios que

¹⁷² Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría. Esta resolución ha dado como resultado treinta y cuatro NIA- ES-SP, acompañadas cada una de ellas por una Nota Explicativa y un glosario de términos. Además, y como complemento de las normas sobre incompatibilidad e independencia aprobadas por la IGAE, se ha elaborado un Código de Ética para la auditoría pública acorde con esta nueva normativa e inspirado en los pronunciamientos internacionales en la materia.

¹⁷³ Código de ética aprobado mediante Resolución de 25 de octubre de 2019 de la IGAE, p.1.



rijan su actividad profesional. El auditor público al manifestar su opinión como conclusión del trabajo de auditoría se erige en depositario de la confianza pública, por lo que el comportamiento ético es un componente clave en el establecimiento y el mantenimiento de esa confianza y de la credibilidad. Por este motivo, la deontología del auditor público ha de tener en cuenta unos requisitos adicionales a los establecidos con carácter general para los empleados públicos.

Los principios éticos¹⁷⁴ fundamentales que han de regir la actuación de los auditores públicos son:

1. Integridad.

El auditor público deberá comportarse con rectitud, probidad, honradez, buena fe y a favor del interés público en todas sus relaciones profesionales, de manera que su comportamiento sea intachable.

2. Independencia.

El auditor público debe actuar con absoluta libertad en la emisión de su juicio profesional, por lo que debe estar libre de cualquier condicionante interno o externo que pueda violentar su percepción o dictamen.

3. Objetividad.

El auditor público no prestará su servicio de control si existe algún interés o relación que pueda sesgar o influir indebidamente en su juicio profesional, sin perjuicio de la necesidad de aplicar los procedimientos establecidos de consulta y documentación de la decisión de no actuar.

4. Competencia profesional y diligencia debida.

a) El auditor público dispondrá y tendrá actualizados los conocimientos teóricos y capacidades profesionales al nivel adecuado para asegurarse la prestación de un servicio profesional competente, basado en los estándares técnicos y profesionales actuales, en las NIA-ES-SP y en la demás legislación pertinente aplicable.

b) El auditor público actuará con diligencia y de acuerdo con las normas técnicas aplicables a cada control, y según la legislación vigente.

¹⁷⁴ Código de ética, op.cit., p.3.

5. Confidencialidad.

El auditor público no transmitirá la información obtenida como resultado de su actividad profesional y, por lo tanto, no la revelará a terceros sin la autorización apropiada y específica, a menos que haya un derecho u obligación legal de hacerlo, ni usará la información para provecho personal o de terceros.

6. Comportamiento profesional.

El auditor público cumplirá con las leyes, los reglamentos, las resoluciones, las NIA-ES-SP y demás normativa vigente, y evitará cualquier acción que desacredite a la actividad profesional del auditor público.

7. Escepticismo profesional

El auditor público tendrá una actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

A continuación, se comparan los principios del Código de Ética del Instituto de Auditores internos con los establecidos por la INTOSAI y por la IGAE:

Figura 21. Comparativa de Códigos de Ética



Fuente: Elaboración propia

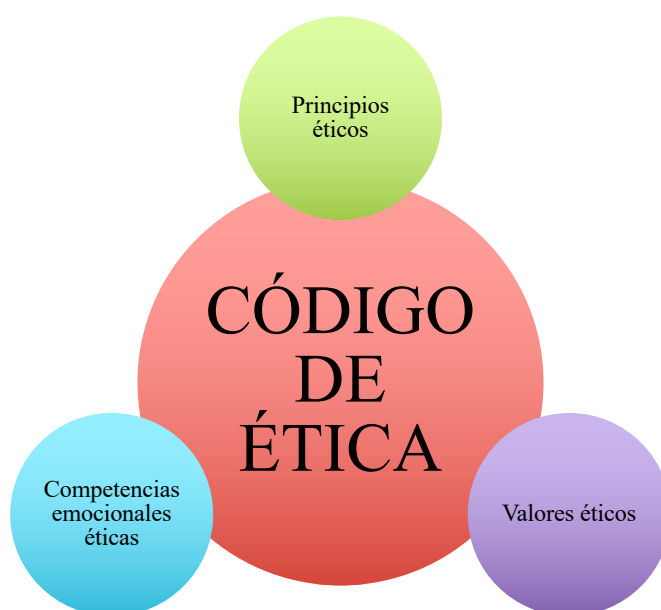
Por todo lo expuesto, se deduce la importancia de tener un buen Código de Ética en la organización que implique a todo el personal, que sea del conocimiento de toda la organización y que esté basado en los principios fundamentales que se han desarrollado en este capítulo.

Los principios del Código de Ética¹⁷⁵ de los auditores internos podrían vincularse con la construcción conceptual de la inteligencia emocional. Por ejemplo, el principio de "integridad" que apunta a generar confianza está fuertemente relacionado con la competencia de "confianza" bajo el modelo de inteligencia emocional de Goleman. Además, se requiere que los auditores internos no permitan sesgos o su interés en formarse sus juicios que representan otra competencia de inteligencia emocional específicamente "autocontrol".

¹⁷⁵ Luthfia Osi Dewina en su artículo *The Importance of Emotional Intelligence for Internal Auditors* comenta los principios de un código de ética, BAPPENAS Working Papers, 2018, pp.80-91.

Por todo esto, resulta fundamental el establecimiento de un buen Código de Ética en las organizaciones, y teniendo en cuenta la importancia que tienen las capacidades emocionales en el auditor y como las mismas influyen en el desarrollo de su trabajo, se deberían valorar este tipo de competencias cuando se elabore un dicho Código en una organización, de forma que no solo recoja los valores y principios éticos, sino que además incluya las competencias emocionales. La estructura ideal del código de ética sería la siguiente:

Figura 22. Estructura de un Código de Ética ideal



Fuente: Elaboración propia



CAPÍTULO 3. GESTIÓN EMOCIONAL

En este capítulo presentamos sucintamente la inteligencia y sus diversas tipologías. En los años 90, Daniel Goleman, dio a conocer una de ellas: la inteligencia emocional, un concepto basado en las investigaciones de numerosos neurocientíficos y psicólogos. Esta teoría se basa en la importancia que tiene en la inteligencia los propios sentimientos de las personas, analizando lo que se denominan las competencias emocionales, que analizaremos más adelante.

Analizaremos los conceptos básicos en el estudio de la gestión emocional, tales como capital intelectual, capital emocional, capital social, capital psicológico y capital emocional, así como las principales competencias asociadas.

Se destacará la importancia de la gestión emocional en la toma de decisiones en momentos de crisis, y como históricamente se ha estudiado esta influencia a lo largo de la historia de la economía.

3.1 CONCEPTO DE INTELIGENCIA Y TIPOLOGÍA.

Para delimitar el concepto de inteligencia se han utilizado a lo largo de la historia multitud de acepciones, existiendo notables diferencias entre las diversas teorías.

Se puede definir la inteligencia como “capacidad de entender o comprender, capacidad de resolver problemas, conocimiento, comprensión, acto de entender.” De una manera más precisa suele aludirse a una capacidad mental que, entre otras cosas, conlleva las habilidades de razonar, planear, resolver problemas, pensar de manera abstracta, comprender ideas complejas, aprender rápidamente y aprender de la experiencia. En definitiva, para GOTTFREDSSON¹⁷⁶ “no es un mero aprendizaje de los libros, ni una habilidad estrictamente académica, ni un talento para superar pruebas. Más bien el concepto se refiere a la capacidad de comprender nuestro entorno. Desde este punto de vista la inteligencia comprende habilidades y destrezas sociales, pues no estaría basada en la memorización de textos que se aprenden en la escuela como lo enseñaba la educación tradicional durante mucho tiempo”.

¹⁷⁶ Gottfredsson, L.S., “Mainstream Science on Intelligence: An Editorial With 52 Signatories, History, and Bibliography”, the following statement was first published in the WallStreet Journal, December 13, 1994, fue firmada por 52 académicos de renombre internacional mencionaba y se define el concepto de inteligencia.

En los inicios del Siglo XX, se comenzó a hablar del CI, coeficiente intelectual o cociente de inteligencia¹⁷⁷, que cuantificaba la medida de la Inteligencia racional, o lo que se denomina inteligencia intelectual, que es la que usamos para resolver problemas lógicos o estratégicos.

El profesor GARDNER¹⁷⁸ defiende que el desarrollo de la inteligencia depende de factores biológicos, culturales e históricos y de la vida personal, dando como resultado a su planteamiento la existencia de siete tipos de inteligencia¹⁷⁹:

1. **Inteligencia Lingüística:** la destreza para utilizar el lenguaje de forma especial y creativa, y que tienen bien desarrollada personas que desempeñan trabajos como el de abogado, escritores, editores, intérpretes, etc.
2. **Inteligencia lógica y matemática:** es la capacidad para pensar de una manera racional, a menudo encontrada en profesionales que se dedican a la medicina, ingeniería, programación, ciencia, etc.
3. **Inteligencia espacial:** es la pericia para formar imágenes y modelos mentales de realidades especiales y del mundo como tienen los arquitectos y arquitectas, decoradores y decoradoras, escultores y escultoras, pintores y pintoras, etc.
4. **Inteligencia musical:** tener un buen oído para la música, como en músicos y compositores y compositoras...
5. **Inteligencia corporal y kinestética (kinesthetic):** tener un cuerpo bien coordinado como podemos ver en deportistas, bailarines y bailarinas, actores y actrices...
6. **Inteligencia interpersonal:** la que tienen las personas que trabajan en contacto con otras personas como pueden ser los vendedores y vendedoras, políticos y políticas, profesores y profesoras...
7. **Inteligencia intrapersonal:** en esta destacan las personas que se conocen bien a sí mismas y que son capaces de aplicar su talento de manera exitosa, la tienen

¹⁷⁷ Definición de cociente de inteligencia según Zohar, D. en "Inteligencia espiritual". Plaza & Janes, editores S.A., 2001, p.19

¹⁷⁸ En el año 1983, Howard Gardner, profesor de la Universidad de Harvard, en su libro "Múltiples inteligencias" comenta los siete tipos de inteligencia según su teoría.

¹⁷⁹ En su artículo *La teoría de las inteligencias múltiples en la enseñanza de las lenguas*, de Carrillo García, M.E., y García López López, Contextos Educativos, 17, 2014, pp. 79-89 (2014), se describen las inteligencias múltiples basadas en la teoría de Howard Gardner.



las personas bien equilibradas y que se manejan bien en los diversos planos de la vida.

En el año 2001, Gardner añadió un octavo tipo de inteligencia: la Inteligencia naturalista. Y en 2005 señala la posibilidad de la existencia de una novena inteligencia, la espiritual.

En la Teoría de las Inteligencias Múltiples (IM), GARDNER¹⁸⁰, plantea la inteligencia como la “capacidad de resolver problemas o de crear productos que sean valiosos en uno o más ambientes culturales”.

GARDNER agrega¹⁸¹, que ve las inteligencias como un grupo de computadoras relativamente independientes, es decir, una trabaja con la lengua, la segunda con la información espacial, la tercera con información acerca de otras personas y así sucesivamente.

Según ZOHAR y MARSHALL (2000)¹⁸² en su libro "Inteligencia espiritual, la última inteligencia" la inteligencia espiritual es una inteligencia que pone el comportamiento y la manera en nuestra vida en un término más amplio y esta es una inteligencia para evaluar nuestra acción y nuestra forma de vida en comparación con la otra. La inteligencia espiritual es una base, necesaria para funcionalizar efectivamente nuestra inteligencia intelectual y emocional. Además, la inteligencia espiritual es la inteligencia más elevada. Y continúa explicando que la diferencia entre la inteligencia espiritual y la inteligencia emocional está en el poder de alteración. La inteligencia emocional nos permite tomar una decisión en ciertas condiciones y comportarnos adecuadamente en esta situación. Significa que este tipo de inteligencia está funcionando en una situación limitada, y luego la situación nos llevará a nosotros. Sin embargo, la inteligencia espiritual nos permite preguntarnos si queremos estar en esa situación o no. Si preferimos cambiar la situación, repararla o no. Significa que esta inteligencia se ejecuta en nuestra situación y nos permite guiar la situación.

¹⁸⁰ En un trabajo muy interesante de Suárez, J., Maiz, F. Y Meza, M., *Inteligencias múltiples: una innovación pedagógica para potenciar el proceso enseñanza aprendizaje*, Investigación y postgrado v.25 n°1, 2010, pp.81-94, se hace mención a la teoría de las inteligencias múltiples de Gardner.

¹⁸¹ Como indican Jaqueline Suárez, Francelys Maiz y Marina Meza en su op.cit., Gardner ve las inteligencias como un grupo de computadoras.

¹⁸² Hanafi, R. en su artículo, *Spiritual intelligence, emotional intelligence and auditor's performance JAAI* Volume 14 n°. 1, 2010, pp. 29–40, comenta el libro *Inteligencia espiritual* de Zohar y Marshall.

Otros autores¹⁸³ que citan a ZOHAR y MARSHALL, indican que el cociente espiritual está dividido en 9 aspectos, que son: la capacidad de ser flexible, un alto nivel de autoconciencia, la capacidad de enfrentar y explotar el sufrimiento, la capacidad de enfrentar y superar el dolor, la calidad de vida inspirada por visiones y los valores, la renuencia que causa pérdidas innecesarias, la tendencia a ver la conexión entre todas las cosas, la verdadera tendencia a hacer y buscar las preguntas básicas y poseer la facilidad para trabajar en contra de lo convencional o lo personal según lo establecido por (ZOHAR Y MARSHAL, 2004).

A continuación se muestra un repaso por la historia de las diferentes teorías sobre la inteligencia,¹⁸⁴:

PRINCIPIOS DEL SIGLO XX

1. GALTON (1822-1911). Estudio sistemático de las diferencias individuales en la capacidad mental. Énfasis en la influencia de la herencia en las diferencias individuales.
2. CATELL (1890). Inventa las pruebas mentales.
3. BINET (1817-1911). En el año 1905 elabora la primera escala de inteligencia para niños. En el año 1916 se modifica la escala de 1905. En la nueva versión del test de Stanford-Binet aparece por primera vez el concepto de Cociente Intelectual definido como la razón entre la edad mental y la edad cronológica. Su trabajo da comienzo a la polémica de si el rendimiento en inteligencia depende de un único factor general o de muchos pequeños factores específicos.
4. Primera guerra mundial (1918). Aparecen las pruebas de inteligencia aplicadas en grupo (ARMY ALPHA y ARMY BETA).

DE LOS AÑOS 20 A LOS 50

1. TERMAN (1916) y SPEARMAN (1927) defienden la existencia de un único factor estructural, denominado factor "general", que penetra en la ejecución de todos los test y tareas utilizados para valorar la conducta inteligente.
2. THORNDIKE (1920). Publica la "La inteligencia y sus usos" introduciendo

¹⁸³ Sanggar Pasaribu, Hasnida y Dan Siti Zahreni en su artículo *The Influence of Spiritual Quotient and Emotional Quotient to Internal Audit Judgment*, International Research Journal of Advanced Engineering and Science, Volume 3, Issue 2, 2018, pp. 218-221, comentan el cociente espiritual citando a Zohar y Marshall.

¹⁸⁴ Molero Moreno, C., Saiz, Vicente, E., Esteban Martínez, C. en *Revisión histórica del concepto de inteligencia: una aproximación a la inteligencia emocional*, revista latinoamericana de psicología, vol 30, nº1, 1998, pp. 11-30.



el componente social en la definición de inteligencia.

3. WATSON (1930), THORNDIKE (1931) y GUTHRIE (1935). Auge del conductismo. La inteligencia es conceptualizada como meras asociaciones entre estímulos y respuestas.
4. WECHSLER (1939). Diseña la escala Wechsler-Belleune, la primera que evalúa los procesos intelectuales de los adolescentes y adultos. En el año 1949 diseña "La escala de inteligencia Wechsler para niños".
5. THURSTONE (1938), THOMSON (1939) y GUILFORD (1967). Defienden que la inteligencia puede concebirse como un gran número de "vínculos" estructurales independientes.
6. WERTHEIMER (1880-1943), KOHLER (1887-1967) y KOFFKA (1887-1941). Teorías de la Gestalt introducen el concepto de discernimiento -pensamiento productivo—dentro del concepto de inteligencia.

DE LA DÉCADA DE LOS 50 A LA ACTUALIDAD

1. Segunda guerra mundial. Los procesos cognitivos comienzan a recibir cada vez más atención. Afianzamiento de la psicología cognitiva. Los psicólogos tratan la cognición desde muy diversas perspectivas, entre las que se cuentan versiones renovadas de Hull que forman el llamado conductismo informal o liberal, así como varias teorías sin relación entre sí propuestas por psicólogos estadounidenses y europeos.
2. PIAGET (1896-1980). Estructuralismo. Busca una ruptura con el pasado y aspira al desarrollo de un paradigma que aúne a todas las ciencias sociales.
3. TURING (1950). Publica en *Mind* un trabajo titulado *Computing Machinery and Intelligence* que define el campo de la inteligencia artificial y establece el paradigma de la ciencia cognitiva. Los psicólogos deben comenzar a trabajar buscando paralelos entre la estructura del cerebro humano y la del computador.
4. HEBB (1960), HOLT (1964), BREGER y McGAUGH (1965). Los intentos de convertir la psicología en una rama de la ciencia de los computadores han fracasado, pero han desembocado en un renacer de la psicología cognitiva.
5. MAYER (1977), STERNBERG (1979). Énfasis en las operaciones cognitivas-símbolos y manipulación de símbolo-e- que forman parte de la inteligencia.

6. GARDNER (1983, 1993). Insiste en la pluralidad del intelecto. Existen muchas capacidades humanas que pueden ser consideradas como inteligencias, porque son tan fundamentales como las que tradicionalmente detecta el test de CI.

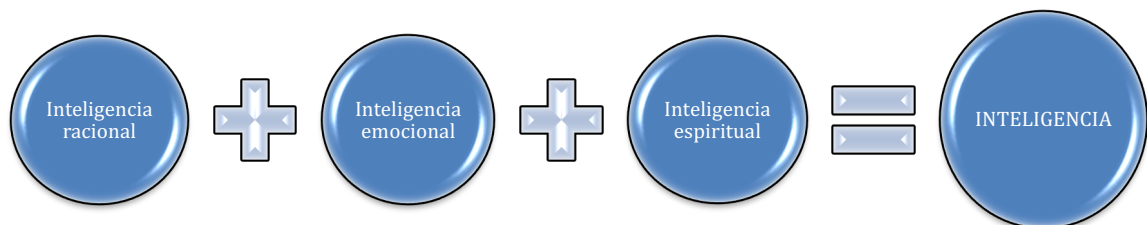
7. MAYER Y SALOVEY (1990). Acuñan el concepto de Inteligencia Emocional.

8. GOLEMAN (1996). Aparece el concepto de Cociente Emocional (EQ).

A modo de resumen, y a grandes rasgos, se pueden citar tres tipos de inteligencia: inteligencia racional, inteligencia emocional e inteligencia espiritual.

La Inteligencia de una persona estará compuesta por los tres tipos de inteligencia citados, de forma que interactuarán entre ellas estando relacionadas entre sí. En la siguiente figura se muestra una representación gráfica:

Figura 23. Composición de la inteligencia



Fuente: Elaboración propia



3.2. LA INTELIGENCIA EMOCIONAL DE GARDNER A GOLEMAN

Ya hace tiempo que se está investigando sobre el concepto de inteligencia emocional, y se ha observado que, en muchos casos, personas que obtienen resultados muy buenos en su coeficiente intelectual, es decir en su capacidad cognitiva, fracasan después en su profesión o en la vida en general, por falta de competencia emocional. Frente al fracaso laboral, incluso personal, de personas brillantes que han destacado por ser el número uno en sus estudios, es fácil encontrar gente que ha alcanzado el éxito profesional con tan sólo estudios primarios, aunque ello no sea lo más habitual. Pero, sin duda, esto debe hacernos reflexionar sobre la importancia que tienen las competencias emocionales que, en ocasiones, son definitivas en la toma de decisiones, incluso en algunas cuestiones transcendentales en nuestra vida.

Antes de explicar el concepto de inteligencia emocional vamos a introducir otros dos dominios para alcanzar la excelencia laboral¹⁸⁵:

- a. El coeficiente intelectual: es la potencia que posee el intelecto, son las aptitudes intelectuales puramente cognitivas, tales como el razonamiento analítico o razonamiento técnico-metódico.
- b. La pericia: es nuestro cuerpo total de información especializada y habilidades prácticas. Combinación del sentido común con el conocimiento especializado y la habilidad adquirida con la práctica de un trabajo.

A lo largo de las últimas décadas, el estudio psicológico de la inteligencia ha experimentado una progresiva evolución, permitiendo la aparición de propuestas cada vez más abiertas, en las que se conjugan elementos novedosos, ausentes, al menos de forma explícita, en las primeras teorías. Diferentes factores han contribuido a generar un clima académico ciertamente propicio para el desarrollo de nuevas concepciones de la inteligencia. Durante los años 80 encontramos dos desarrollos clave en este sentido: la *Teoría de las Inteligencias Múltiples* de Howard Gardner (1983), posteriormente modificada (Gardner, 1999), y la *Teoría Triárquica* de Robert J. Sternberg (1985). Ambas constituyen planteamientos teóricos claramente precursores de las teorías de la inteligencia emocional¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Según se explica en el libro "Inteligencia emocional aplicada al entorno laboral". Espacio Formación S.L, 2007, p.1-3.

¹⁸⁶ Mora Mérida, J. A. y Miguel Luis Martín Jorge, M. L., *La concepción de la inteligencia en los planteamientos de Gardner (1983) y Sternberg (1985) como desarrollos teóricos precursores de la noción de inteligencia emocional*. Revista de historia de la psicología, vol. 28, nº 4, 2007, pp. 67-92.

Quien ha dado importancia a la emoción¹⁸⁷, y ha realizado un extenso estudio sobre ella es Payne Wayne. Aunque su obra no está publicada con alta difusión, no deja de ser un estudio muy completo sobre la emoción humana, y la gran importancia que tiene para nuestro bienestar e inteligencia. Es interesante destacar que Payne es conocedor de la teoría de James William sobre la emoción. La mayor aportación de Payne a la teoría de la inteligencia emocional es la determinación del término ‘inteligencia emocional’ como una facultad consciente. Para Payne Wayne inteligencia emocional es una facultad de la conciencia que ha sido negada su importancia en todas las civilizaciones desarrolladas.

Introduce el concepto de inteligencia emocional y una *guía* de cómo desarrollar la inteligencia emocional en la persona a través de un proceso que lo denomina *self-integration* (la autointegración). El propósito de la tesis doctoral de Payne queda clarificado con sus palabras, “Presento el concepto de inteligencia emocional y ofrezco una orientación sobre cómo desarrollar su propia inteligencia emocional; a través de un proceso que llamo autointegración.”

Según ARISTÓTELES¹⁸⁸ en su obra Retórica, las emociones son facultades emotivas en los seres humanos, que pueden llegar a generar susceptibilidad y causar en algún momento que se cambien los juicios y se generen otro tipo de impresiones; están acompañadas de placer y dolor, dependiendo de los estados de ánimo con los que se cuente, en el momento de sentir alguna emoción.

La dimensión¹⁸⁹ cognitiva de la emoción se encontraba de alguna forma ya implícita en la formulación teórica de JAMES (1884), al entender que la emoción se produce tras la percepción subjetiva de la activación fisiológica en respuesta a un estímulo.

Leyendo a GIL ALUJA¹⁹⁰ se desprende la importancia de conocer las emociones, y resalta la siguiente cita: “Permítanme recurrir al premio Nobel de Economía Daniel Kahneman, Académico de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras que presido, para decir que cualquier emoción es también un algoritmo en el que se establece un

¹⁸⁷ San José Marqués, N., “Hacia una Teoría de la Inteligencia Emociosentiente. Olvidados por Daniel Goleman: Wayne Payne y Xavier Zubiri”, 2017, pp.110-112.

¹⁸⁸ “Giraldo, L.F., Giraldo Zuluaga, C. J., *Emociones en Aristóteles: Facultades anímicas en la formación de las opiniones y de los juicios*, Sophia, vol. 14, núm. 1, 2018, pp. 75-86.

¹⁸⁹ García Fernández-Abascal E. G., García Rodríguez, B. Jiménez Sánchez, M.P. Martín Díaz, M.D., Domínguez Sánchez, F.J. “Psicología de la Emoción”, Editorial Universitaria Ramon Areces, 2010, p. 62.

¹⁹⁰ Gil Aluja, J., *De la razón artificial a la inteligencia artificial*. Revista E.M. n° 64, 2020, pp.1-10.



encadenamiento de incidencias. Es así que nuestros cuerpos y nuestras almas son algoritmos que nos dan la vida y nos permiten seguir viviendo”.

Como ya se ha comentado anteriormente, en 1983 Howard Gardner¹⁹¹ publicaba su revolucionaria teoría de las Inteligencias Múltiples. Totalmente ajena a la psicología académica y deliberadamente opuesta, al menos en determinados aspectos, a la corriente psicométrica, esta teoría parte de la crítica a ciertos presupuestos teóricos, presentes en la mayor parte de las teorías anteriores. En concreto, Gardner muestra su total desacuerdo con las ideas, profundamente desafortunadas a su juicio, de que:

1. la inteligencia es una capacidad general, presente en todo ser humano, en mayor o menor medida.
2. esta capacidad es cuantificable mediante instrumentos estándares.

La teoría de las Inteligencias Múltiples se plantea como una propuesta alternativa al enfoque tradicional, al establishment de la inteligencia. En palabras del propio Gardner, “Hasta ahora la palabra inteligencia se ha limitado básicamente a las capacidades lingüísticas y lógicas, aunque el ser humano puede procesar elementos tan diversos como los contenidos del espacio, la música o la psique propia y ajena. Al igual que una tira elástica, las concepciones de la inteligencia deben dar aún más de sí para abarcar estos contenidos tan diversos.”

El concepto de IE¹⁹² como tal fue propuesto por Salovey y Mayer en 1990, a partir de los alineamientos de Gardner en su teoría de las inteligencias múltiples (Salovey y Mayer, 1990). Sin embargo, este concepto no es nuevo pues tiene su origen en la “ley del efecto” formulada por Thorndike en 1988, cuando propuso en su tesis doctoral un principio explicativo del aprendizaje animal.

En 1990, Salovey y Mayer estructuraron su concepto de IE a partir de las inteligencias intrapersonal e interpersonal de Gardner. Estos psicólogos formularon que, “Las personas emocionalmente inteligentes pueden ser más conscientes de sus propios sentimientos y los de los demás. Pueden estar más abiertos a los aspectos positivos y negativos de la experiencia interna, más capaces de etiquetarlos y, cuando sea apropiado,

¹⁹¹ Mora Mérida, J. A. y Miguel Luis Martín Jorge, M. L., *La concepción de la inteligencia en los planteamientos de Gardner (1983) y Sternberg (1985) como desarrollos teóricos precursores de la noción de inteligencia emocional*. Revista de historia de la psicología, vol. 28, nº 4, 2007, pp. 67-92.

¹⁹² Trujillo Flores, M. M. y Rivas Tovar, L. A., *Orígenes, evolución y modelos de inteligencia emocional*. Innovar [online]. 2005, vol.15, n.25, 2020, pp.9-24.

comunicarlos. Esta conciencia a menudo conducirá a la regulación efectiva del afecto dentro de ellos mismos y de los demás, contribuyendo así al bienestar”¹⁹³.

Una de las definiciones de Inteligencia emocional¹⁹⁴ realizada por MAYER y SALOVEY, es un conjunto de habilidades que explican las diferencias individuales en el modo de percibir y comprender nuestras emociones. Más formalmente, la inteligencia emocional es la habilidad para percibir, valorar y expresar emociones con exactitud, la habilidad para acceder y/o generar sentimientos que faciliten el pensamiento, para comprender emociones y razonar emocionalmente, y finalmente la habilidad para regular emociones propias y ajenas”.

En un interesante artículo MAYER, SALOVEY y CARUSO¹⁹⁵, indican que las habilidades emocionales se encuentran en un continuo desde aquellas que están en un nivel relativamente más bajo, en el sentido de llevar a cabo funciones psicológicas discretas y fundamentales, hasta aquellas que son más complejas en el desarrollo y operan al servicio de la autogestión personal y las metas. Crucial entre las habilidades fundamentales de nivel inferior es la capacidad de percibir las emociones con precisión. Las habilidades de nivel superior incluyen, por ejemplo, la capacidad de manejar las emociones correctamente. Estas habilidades se pueden organizar en una jerarquía aproximada de cuatro ramas (estas ramas se refieren a un diagrama en forma de árbol, que se aprecia en la siguiente figura). Estas incluyen las habilidades para:

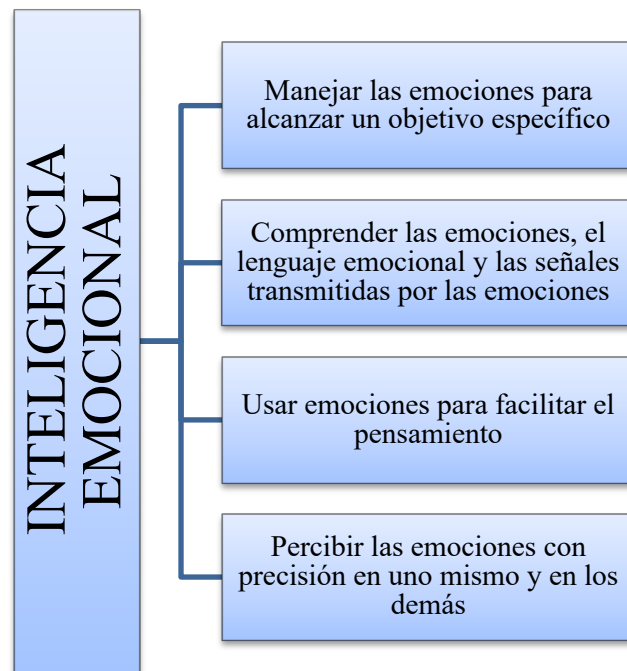
- Percibir las emociones en uno mismo y en los demás con precisión.
- Usar las emociones para facilitar el pensamiento.
- Comprender las emociones, el lenguaje emocional y las señales transmitidas por las emociones.
- Manejar las emociones de manera que en cuanto a alcanzar metas específicas.

¹⁹³ Mayer, J.D y Salovey, P., *The Intelligence of Emotional Intelligence*. Intelligence n°17, 1993, pp. 433-442.

¹⁹⁴ Definición de inteligencia emocional según Mayer y Salovey en *What is emotional intelligence? emotional development and emotional intelligence: implications for educators*, 1997, p. 10.

¹⁹⁵ Mayer, J.D., Salovey, P., and Caruso, D. R., *Emotional Intelligence New Ability or Eclectic Traits?* American Psychologist, Vol. 63, n° 6, pp. 503–517.

Figura 24. El modelo de cuatro ramas de la inteligencia emocional de Mayer y Salovey



Fuente: Elaboración propia basada en Emotional Intelligence New Ability or Eclectic Traits, 2008.

El concepto de inteligencia emocional¹⁹⁶ nació de la necesidad de responder al interrogante: ¿por qué hay personas que se adaptan mejor que otras a diferentes situaciones de la vida diaria? Según sus autores, la IE está formada por metahabilidades que pueden ser categorizadas en cinco competencias: conocimiento de las propias emociones, capacidad para controlar emociones, capacidad de motivarse a sí mismo, reconocimiento de emociones ajenas y control de las relaciones.

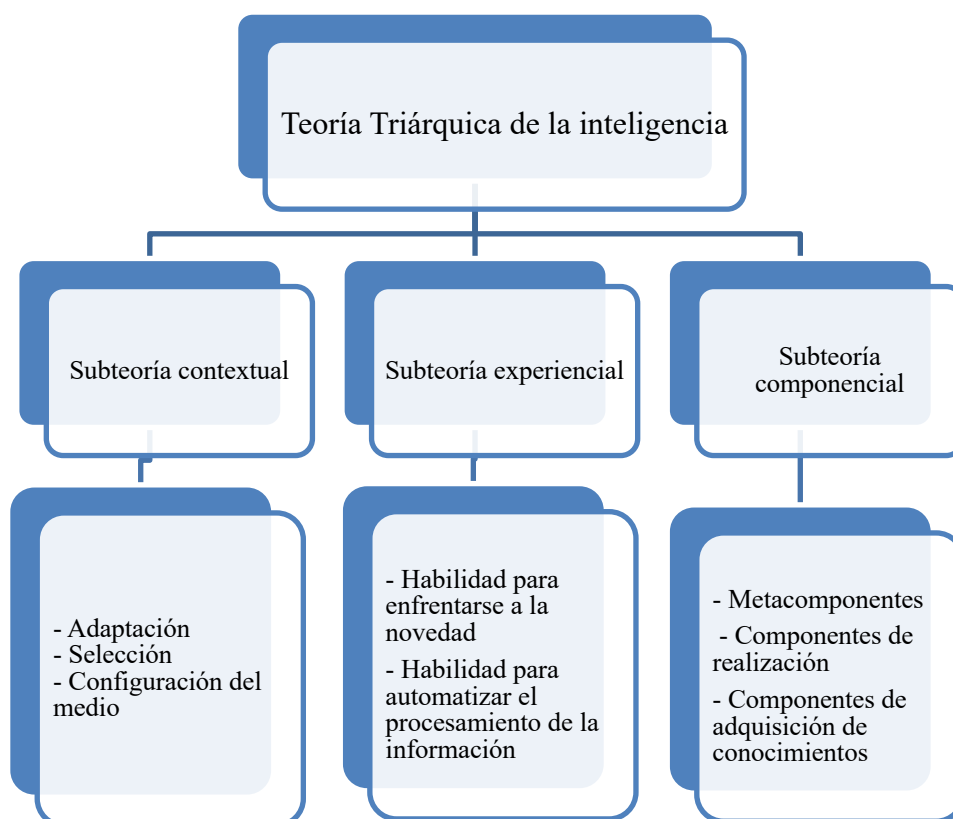
Es importante mencionar que, si bien el campo de la inteligencia emocional como objeto de estudio fue desarrollado por psicólogos, existen importantes trabajos de base biológica, como los de LeDoux (1987, 2002), quien demuestra teórica y experimentalmente que la amígdala actúa como nexo entre el cerebro emocional y racional.

¹⁹⁶ Trujillo Flores, M. M. y Rivas Tovar, L. A., op. cit, 2020, pp.9-24.

La *Teoría Triárquica de la Inteligencia* (Sternberg, 1985)¹⁹⁷ constituye el otro gran referente teórico, imprescindible para comprender los recientes desarrollos en torno al concepto de inteligencia emocional. De acuerdo con su autor, una teoría sobre inteligencia debe explicar este constructo en función de: *a)* el mundo externo, *b)* el mundo interno y *c)* la interacción entre estos dos mundos. La mayor parte de los planteamientos teóricos se limitan a alguno de estos aspectos, prestando escasa o ninguna atención a los demás. Según Sternberg, esto es la causa de que nos encontremos con propuestas que son más *incompletas* que *incorrectas*.

Sternberg diferencia tres dimensiones básicas de la inteligencia: el *contexto* (en el que aparece), la *experiencia* (que se tiene al respecto) y los *componentes* (que la integran). La Teoría Triárquica (1985) queda definida por tres subteorías, una por cada una de las dimensiones propuestas. Con objeto de justificarlas, su autor aporta diversos datos empíricos que, en grado variable, las avalan.

Figura 25. La teoría triárquica de Sternberg



¹⁹⁷ Mora Mérida, J. A. y Miguel Luis Martín Jorge, M. L., *La concepción de la inteligencia en los planteamientos de Gardner (1983) y Sternberg (1985) como desarrollos teóricos precursores de la noción de inteligencia emocional*. Revista de historia de la psicología, vol. 28, nº 4, 2007, pp. 67-92.



Fuente: Elaboración propia basada en Teoría Triárquica de la Inteligencia de Sternberg, R., J., 1985.

Sin embargo, fue con la publicación del libro *La Inteligencia Emocional* (1995) de Daniel Goleman cuando el concepto de inteligencia emocional empezó a tener mayor difusión.

GOLEMAN concluye que, desde los puestos de trabajo más modestos hasta los altos cargos directivos, el factor determinante no es ni el cociente intelectual, ni los diplomas universitarios, ni la pericia técnica: es la inteligencia emocional¹⁹⁸.

Según GOLEMAN, “el término inteligencia emocional¹⁹⁹ se refiere a la capacidad de reconocer nuestros propios sentimientos, los sentimientos de los demás, motivarnos y manejar adecuadamente las relaciones. Se trata de un término, pues, que engloba habilidades muy distintas, aunque complementarias, a la inteligencia académica, la capacidad exclusivamente cognitiva medida por el cociente intelectual. En este sentido, hay personas que son cognitivamente muy inteligentes pero que, al adolecer de inteligencia emocional, terminan trabajando para otros con cocientes intelectuales inferiores pero que poseen una inteligencia emocional superior a la suya.”

Como dice GOLEMAN²⁰⁰, “la inteligencia académica no ofrece la menor preparación para la multitud de dificultades, o de oportunidades, a las que deberemos enfrentarnos a lo largo de nuestra vida”.

Entender y manejar²⁰¹ las emociones de uno, así como comprender las emociones de otros, es fundamental para el éxito de las relaciones interpersonales. El grado en que un individuo posee esta habilidad es conocida como inteligencia emocional, también conocida como cociente emocional (EQ). Antes del reconocimiento de la importancia del EQ, la atención a las emociones en el mundo de los negocios a menudo era mal vista. Las distintas investigaciones muestran constantemente que los “trabajadores estrella” poseen un elevado EQ. Las personas con mayor EQ sobresalen en áreas como la comunicación, la resolución de conflictos, la formación de equipos y el desarrollo de personal, las cuales se encuentran entre las habilidades sociales más importantes que los auditores deben poseer. Comprender y practicar las competencias de EQ puede ayudar a cualquier persona a construir relaciones

¹⁹⁸ Goleman, “La practica de la inteligencia emocional”,1999, p. 2.

¹⁹⁹ Definición según Goleman en op.cit.,1999, Apéndice 1.

²⁰⁰ Cita de Goleman en “Emocional Intelligent”,1996, p. 26.

²⁰¹ Según indica Jacka, J.M., en su artículo *How's your EQ*, Internal Auditor; Feb2018, Vol. 75 Issue 1, 2018, pp.36-41.

mejores y más sólidas con los que les rodean. Y esas relaciones fortalecidas pueden desempeñar un papel instrumental en la capacidad de un auditor interno para ayudar a proteger y mejorar el valor organizativo.

La inteligencia emocional²⁰² se define como "la capacidad de identificar sus propias emociones y las de los demás, aprovecharlas y aplicarlas a las tareas, y regularlas y gestionarlas".

ACCA²⁰³ resalta la importancia que está adquiriendo el EQ, en lo que se refiere a las habilidades de los profesionales y resalta la importancia de la inteligencia emocional. Por lo que propone la importancia de desarrollar y potenciar el EQ, lo que implica trabajar en una gama de competencias que son particularmente relevantes para mejorar esta capacidad.

En un estudio²⁰⁴ que trata sobre la influencia de las emociones y los estados de ánimo en el juicio de auditoría se destaca que, durante el proceso de auditoría, los auditores experimentarán reacciones emocionales, como simpatía o disgusto hacia el personal de la organización, o ansiedad por los componentes de las tareas. Los auditores también pueden experimentar diferentes estados de ánimo mientras realizan auditorías. En la investigación realizada se revelaba que una consecuencia importante de los auditores que experimentan emociones y estados de ánimo es que estas reacciones pueden influir en su toma de decisiones, y como consecuencia en el juicio de auditoría, indicando el potencial efecto negativo que puede tener. Concluye, por tanto, que un primer paso crítico es hacer que los auditores sean conscientes de la posibilidad de que las emociones y los estados de ánimo tengan un impacto inadvertido en sus juicios, y cómo las reacciones podrían afectar la efectividad y la eficiencia de la auditoría.

La inteligencia emocional ²⁰⁵determina la capacidad potencial que tenemos para aprender las habilidades prácticas basadas en los cinco elementos básicos siguientes: autoconciencia (conciencia de uno mismo) motivación, autocontrol, empatía y capacidad de relación.

²⁰² Según define ACCA en su artículo *Cerebral Edge* en la revista *The human factor, where emotional intelligence meets technology in the workplace of the future*, 2018,p. 6.

²⁰³ En el artículo *Emotional quotient in a digital age. Emotions and the future of accountancy*, realizado por ACCA, 2018,p. 12.

²⁰⁴ Estudio que trata sobre la influencia de las emociones *The Role of Auditors' Emotions and Moods on Audit Judgment: A Research Summary with Suggested Practice Implications* realizado por Sudip Bhattacharjee, S. and Moreno, K.K., *Current Issues in Auditing*: December 2013, Vol. 7, nº. 2, pp. 1-8.

²⁰⁵ Según indica Goleman en su libro "La práctica de la Inteligencia emocional", 1999, p. 20.

En su artículo ²⁰⁶ FERNÁNDEZ BERROCAL y EXTREMERA PACHECO, describen el modelo de habilidad de MAYER y SALOVEY a través de la figura siguiente.

Figura 26. Modelo de Inteligencia Emocional de Mayer y Salovey (1997)

HABILIDADES INTEGRANTES	BREVE DESCRIPCIÓN
Percepción Emocional	La habilidad para percibir las propias emociones y la de los demás, así como percibir emociones en objetos, arte, historias, música y otros estímulos.
Facilitación Emocional	La habilidad para comprender la información emocional, cómo las emociones se combinan y progresan a través del tiempo y saber apreciar los significados emocionales.
Comprensión Emocional	La habilidad para generar, usar y sentir las emociones como necesarias para comunicar sentimientos, o utilizarlas en otros procesos cognitivos.
Regulación Emocional	La habilidad para estar abierto a los sentimientos, modular los propios y los de los demás así como promover la comprensión y el crecimiento personal.

Fuente: El uso de las medidas de habilidad en el ámbito de la inteligencia emocional. Ventajas e inconvenientes con respecto a las medidas de auto-informe. Extremera y Fernández-Berrocal, 2004, p.61.

A modo de resumen, en cuanto a las distintas teorías sobre la inteligencia emocional, a continuación se muestra el siguiente cuadro²⁰⁷ con los distintos modelos de Inteligencia emocional.

²⁰⁶ *La Inteligencia Emocional y la educación de las emociones desde el Modelo de Mayer y Salovey*, Fernández Berrocal, P. y Extremera Pacheco, N., Revista Interuniversitaria de Formación del Profesorado 2, vol 19, nº 3, 2005, pp. 63-93.

²⁰⁷ Este cuadro con las distintas teorías sobre la inteligencia emocional ha sido elaborado por Cristóval G. Caizapanta Puruncaja en su Tesis doctoral, *Análisis de la inteligencia emocional y la competencia social y su relación con los problemas de conducta y el rendimiento académico en los estudiantes del bachillerato del sector norte del cantón Quito*, realizada en la Universidad de Alicante y dirigida por Doña Raquel Gilar Corbí, 2017, p.52.

Figura 27. Modelos actuales de Inteligencia Emocional

	DEFINICIÓN DE IE	HABILIDADES INTEGRADAS
MODELO DE HABILIDADES Mayer y Salovey (1997)	Es un conjunto de habilidades que explican las diferencias individuales en el modo de percibir y comprender nuestras emociones. Más formalmente, es la habilidad para percibir, valorar y expresar emociones con exactitud, la habilidad para acceder y/o generar sentimientos que faciliten el pensamiento, para comprender emociones y razonar emocionalmente, y finalmente la habilidad para regular emociones propias y ajenas.	-Percepción, evaluación y expresión de las emociones. -Asimilación de las emociones en nuestro pensamiento. -Comprensión y análisis de las emociones. -Regulación reflexiva de las emociones.
MODELO MIXTO Bar-On (1997)	Conjunto de capacidades no-cognitivas, competencias y destrezas que influyen en nuestra habilidad para afrontar exitosamente las presiones y demandas ambientales.	-Intrapersonales. -Interpersonales. -Adaptabilidad. -Manejo del estrés. -Estado anímico general.
MODELO MIXTO Goleman (1995)	IE incluye auto-control, entusiasmo, persistencia, y la habilidad para motivarse a uno mismo... hay una palabra pasada de moda que engloba todo el abanico de destrezas que integran la IE: el carácter.	-Conocimiento de las propias emociones. -Automotivación. -Manejo emocional. -Reconocimiento de las emociones en otros. -Manejo de las relaciones interpersonales.

Fuente: Tesis doctoral *Análisis de la inteligencia emocional y la competencia social y su relación con los problemas de conducta y el rendimiento académico en los estudiantes del bachillerato del sector norte del cantón Quito*, Caizapanta Puruncaja, 2017.



Por lo que, sin duda, todo esto hace que se deba reflexionar sobre la importancia que tienen las competencias emocionales que, en ocasiones, son definitivas en la toma de decisiones, incluso en algunas cuestiones trascendentales a lo largo de la vida.

3.3 LA GESTIÓN EMOCIONAL EN LA ORGANIZACIÓN

Como consideración previa, es importante que se definan algunos conceptos básicos en el estudio de la gestión emocional, tales como capital intelectual, capital social, capital psicológico y capital emocional.

El Capital Intelectual²⁰⁸ toma auge en los años 90, cuando las empresas Skandia, Dow Chemicals y Canadian Imperial Bank, utilizan el concepto de Capital Intelectual para hacer referencia a todos los activos intangibles, los cuales comprenden aquellas capacidades basadas en los conocimientos que se generan en las organizaciones. Son considerados también como los recursos con que cuentan las organizaciones que no pueden ser valorados desde la contabilidad tradicional.

El hecho de llamarlo “capital” hace referencia a sus raíces económicas, pues fue descrito en 1969 por el economista GALBRAITH, como un proceso de creación de valor y un activo, al mismo tiempo; definición que pone de relieve el aspecto dinámico del capital intelectual, pues se refiere a éste como un “proceso”²⁰⁹.

El capital intelectual²¹⁰ se puede definir como el capital humano acumulado en una organización, que es el valor creado por la gestión del conocimiento. Es un concepto que se expresa como:

$$C.I. = RIA - RIP$$

Siendo:

RIA = Recursos intangibles activos (suman valor)

RIP = Recursos intangibles pasivos (restan valor)

²⁰⁸ Mena Cueva, C.E. et Al, *El capital intelectual desde una revisión teórica de la literatura publicada*, Dom. Cien., ISSN: 2477-8818, Vol. 3, nº, 2017, pp. 29-50.

²⁰⁹ Alama Salazar, E., Martín de Castro, G., López Sáez, P., *Capital intelectual. Una propuesta para clasificarlo y medirlo*. Revista Latinoamericana de Administración, nº. 37, segundo semestre, 2006, pp. 1-16.

²¹⁰ Definición de capital intelectual según Rodríguez Antón, J.M., en *El capital intelectual como diferencia entre los activos y los pasivos intangibles*, 2005, <http://www.madrimasd.org/revista/revista28/aula/aula2.asp>.

Entre los recursos intangibles destacaremos los recursos humanos, la cartera de clientes, la cuota de mercado, la tecnología, el know how, la reputación...

Entender qué es el capital social²¹¹ implica clarificar en primer lugar el concepto de capital. El término “capital” hace referencia a los recursos que se invierten para obtener beneficios. Según MARX el capital emerge en las relaciones sociales de explotación entre capitalistas y trabajadores. En el esquema marxiano, la clase explotadora recoge el valor añadido generado por el trabajo proporcionado por la clase explotada; así pues, los burgueses -que poseen los medios de producción- pueden acumular capital, mientras que los proletarios no. Sin embargo, para SMITH (1937) el capital incluye todas las habilidades prácticas y adquiridas por parte de los individuos; desde esta perspectiva, el capital no sólo recae en los capitalistas sino también entre los trabajadores. Por tanto, los trabajadores se han convertido también en capitalistas no porque posean medios de producción, sino por tener habilidades y conocimientos de valor económico.

El capital social²¹² consiste en un conjunto de recursos insertos en las redes sociales en los que se puede invertir cuando los actores desean aumentar la probabilidad de éxito en sus acciones.

Según el sociólogo COLEMAN, el capital social es “un aspecto de la estructura social que facilita ciertas acciones de los individuos que están situados dentro de esa estructura”. Si algún aspecto estructural sirve a los individuos para alcanzar la finalidad de sus acciones, entonces dicho aspecto es capital social, siendo los recursos derivados de las relaciones sociales un aspecto importante de la estructura social. Así pues, para el sociólogo estadounidense, el capital social es una serie de recursos reales o potenciales ganados a través de las relaciones sociales “que hacen posible el logro de ciertos fines que no serían alcanzados en su ausencia”²¹³.

Otro concepto relevante es el de capital emocional, está constituido²¹⁴ por un conjunto de recursos escondidos, que son tanto los motores de las personas como de las organizaciones. Estos recursos son los sentimientos, las creencias, las percepciones y los

²¹¹ García-Valdecasas Medina, J.I., *Una definición estructural de capital social*, *Revista hispana para el análisis de redes sociales* Vol.20, 2011, pp.132-160.

²¹² Lin, N., *Social Capital. “A Theory of Social Structure and Action”*. Cambridge: Cambridge University Press, 2001, p. 24.

²¹³ García-Valdecasas Medina, J.I., *op.cit.*, , 2011, pp.132-160.

²¹⁴ Thomson, K., Rodríguez Tarodo, A., “El capital emocional”. ESIC editorial, 2000, p. 15.



valores. Todos ellos constituyen los activos emocionales verdaderamente capaces de hacer variar el curso de las organizaciones, dado su poder para aumentar su riqueza o destruirla.

El capital emocional²¹⁵ es la estructura de emociones y experiencias que definen tanto el contacto entre las personas, como la interpretación de los fenómenos de la realidad. El capital emocional es el telón de fondo, sobre el que se recortan los fenómenos de la realidad.

Por último introduciremos el término capital psicológico²¹⁶, entre los constructos de la psicología positiva, el capital psicológico positivo —constructo de segundo orden conformado por la esperanza, la resiliencia, el optimismo y la autoeficacia— estudia los estados psicológicos que atraviesan las personas en espacios laborales (LUTHANS & YOUSSEF, 2004).

El capital psicológico²¹⁷ se presenta como una respuesta emergente para obtener ventajas competitivas a través de las personas. Como una forma innovadora de capitalizar y desarrollar el capital humano y social, y especialmente las capacidades psicológicas de los recursos humanos como una ventaja competitiva sostenible.

Otra definición de capital psicológico²¹⁸ es el conjunto de características positivas de personalidad que desplegamos en nuestra vida profesional, puestas al servicio de los contextos de trabajo.

Los factores que señala como esenciales son: voluntad (motivación orientada al cumplimiento de un objetivo), optimismo realista (confianza en la resolución positiva de acontecimientos futuros), resiliencia (capacidad de afrontar sostenidamente condiciones adversas o arriesgadas) y autoconfianza (seguridad en las propias capacidades para conseguir las metas propuestas). Estos cuatro factores son entrenables en todas las personas y por tanto pueden formar parte de los programas de formación y desarrollo de las organizaciones.

²¹⁵ Manucci, M., “El capital emocional en las organizaciones”, *Gestión emocional*, 2014, pp.102-104.

²¹⁶ Bayona, H., Guevara, L., *El capital psicológico positivo y su relación con comportamientos discrecionales en trabajadores de Lima*, Perú. *Revista Colombiana de Psicología*, 28, 2019, pp. 49-64.

²¹⁷ Cuéllar Vázquez, L.F., Armario Guerrero, A., *El capital psicológico en la empresa y su influencia en el logro de sus objetivos*, I Congreso Virtual Internacional Economía y contextos organizativos: nuevos retos, 2017, p.1.

²¹⁸ Definición de capital psicológico realizada por Cristina Simón, en *El concepto de capital psicológico se abre paso en las empresas*, 2009, <https://www.knowledgeatwharton.com.es/article/el-concepto-de-capital-psicologico-se-abre-paso-en-las-empresas/>.

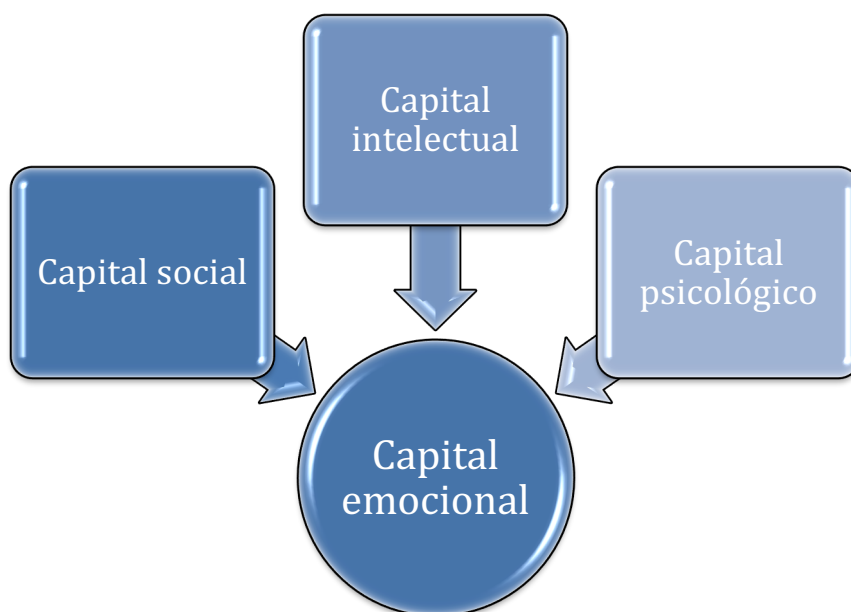
Aunque el modelo es aún muy reciente, señala SIMÓN que es muy probable que el concepto de capital psicológico sustituya a la inteligencia emocional como herramienta de desarrollo del personal dado que, en su opinión, cubre el doble objetivo de generar mejores resultados y crear ambientes de trabajo más saludables.

Cuando se manejan conceptos de capital distintos al financiero, se ve que es útil relacionar otros términos que se refieren a aspectos propios de la inteligencia emocional:

1. Lo que sabes, es la conciencia de uno mismo y la autorregulación.
2. Cómo te relacionas, es algo que hacemos impulsados por la motivación, el grado de empatía y las habilidades.
3. Cómo eres, viene a ser el conjunto de todo lo anterior.

La suma de los capitales intelectual, social y psicológico, constituirían el capital emocional, como expresión de la inteligencia emocional colectiva de la organización, concepto al que ya nos hemos referido. El control interno, como proceso que afecta a toda la dirección, como ya hemos analizado, está íntimamente vinculado al capital emocional de la organización, porque como ya se ha indicado la base del control interno es el personal y en el factor humano el aspecto emocional es clave.

Figura 28. Capital emocional



Fuente: Elaboración propia



Las nuevas tendencias de management, basadas en políticas de crecimiento continuo, exigen que los sistemas de organización del trabajo se adapten de forma permanente al cambio para poder incrementar la productividad y la calidad, por un lado, reduciendo costes y por otro, mejorando la eficiencia.

Cada vez se necesita una mayor flexibilidad en los trabajadores buscando mejorar la eficiencia y la reducción de costes.

Con respecto a la flexibilidad de los trabajadores, según CABALLERO MUÑOZ y BLANCO PRIETO ²¹⁹, “En un nivel operativo, todo esto se plasma en la petición a los trabajadores de un comportamiento flexible y una mayor capacidad de adaptación al entorno o, lo que es lo mismo, se demanda a los trabajadores la expresión ante los otros de una serie de «competencias» que les permitan participar y cooperar de forma activa como condición necesaria para alcanzar los objetivos productivos de su organización”. En dicho artículo también se hace referencia a un estudio realizado por el departamento de recursos humanos de la Escuela de Negocios EADA que ha comprobado que el 90,2 % de los directivos españoles están de acuerdo con la afirmación de GOLEMAN de que el éxito en la vida depende en un 80 % de competencias emocionales y un 20 % de factores y competencias cognitivas, y el 80,9 % consideran que la inteligencia emocional es un constructo apoyado en argumentos científicamente demostrables.

Una de las consecuencias²²⁰ de la importancia de las competencias emocionales es que de cara a cumplir con los requerimientos organizacionales muchos empleados deben reprimir sus emociones verdaderas o manipular sus expresiones emocionales para que coincidan con las reglas de su organización.

Por tanto, cuando se hace referencia a como se aplican las emociones de las personas al entorno laboral, se está hablando de gestión emocional. Cada vez más, en las organizaciones se está planteando la importancia de la gestión emocional para mejorar la productividad de la misma y el ambiente laboral, lo que incide directamente en una mejora de la rentabilidad.

²¹⁹ Caballero Muñoz, D. y Blanco Prieto, A. en su artículo *Competencias para la flexibilidad: la gestión emocional de las organizaciones*, Psicothema 2007. Vol. 19, nº 4, pp. 616-620.

²²⁰ Tal y como indican Bono, J.E. y Vey, M.A., en el capítulo 12 *Toward Understanding Emotional Management at Work: A Quantitative Review of Emotional Labor Research*, perteneciente al libro *Emotions in Organizational Behavior* de Charmine Hartel, Neal M. Ashkanasy, Wilfred Zerbe, 2005, pp-1-21.

Por tanto, se está utilizando cada vez con mayor frecuencia el término de gestión emocional, que tiene su origen en las teorías de la inteligencia emocional, y en la gestión de las competencias emocionales aplicadas a las organizaciones.

La clave del éxito está en integrar los valores de la gestión emocional en nuestras pautas de conducta, de tal manera que el entorno de control, cimentado sobre la persona, se convierta realmente en la base de la pirámide del control interno.

3.4 GESTIÓN EMOCIONAL DURANTE UNA CRISIS

En el ámbito mundial, las organizaciones públicas y privadas se han visto inmersas en una crisis por la incertidumbre que vivimos actualmente por el COVID-19 y si la gestión emocional es importante para cualquier organización, aun más si cabe cuando la misma se encuentra en un periodo de crisis, ya que constituye una herramienta fundamental para poder sobrellevar dichas situaciones. Según el profesor Nueno²²¹, “Las empresas, a diferencia de las personas, no mueren de repente”, el investigador afirma que las distintas partes implicadas en la organización, los distintos grupos de interés pueden tener formas diferentes de sentir la empresa, pero todos pueden ver una misma realidad en el proceso de enfermar, sufrir, debatirse en la agonía y, si el desenlace es fatal, finalmente la extinción... todo ello sin que se pongan de acuerdo para evitarlo.

En la actualidad, nos desenvolvemos en un entorno VUCA, al que ya se ha hecho referencia anteriormente, que exige un nivel de respuesta al que se refiere el catedrático López Hernández²²² indicando que “En circunstancias excepcionales, como las que estamos viviendo, los requerimientos de la auditoría interna en el sector público pueden flexibilizarse de manera temporal, pero seguro que coincidirán conmigo en que, en estas situaciones, el desafío está en buscar un equilibrio entre la necesidad de reaccionar con rapidez y la necesaria consideración de la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad en el manejo de los fondos públicos. Como recuerda la Iniciativa de Desarrollo INTOSAI, en su informe Rendición de Cuentas en Tiempos de Crisis, la experiencia derivada de pandemias y desastres anteriores evidencia que las respuestas rápidas pueden producir mayores niveles de despilfarro, mala gestión y corrupción en un momento en que los recursos del Gobierno están sometidos a una presión crítica...”

²²¹ Nueno, P., “Reflotando la empresa”, Ed. Deusto. 1991, p.14.

²²² López Hernández, A.M., *Coronavirus y gasto público* en Diario de Sevilla el 2/08/2020. https://www.diariodesevilla.es/opinion/tribuna/Coronavirus-gasto-publico_0_1488451163.html.



Se constata por tanto la importancia de la gestión de la crisis en una organización, desde el punto de vista de la gestión emocional. La *Reset Economy*²²³ se dedica además de al análisis de los elementos económicos del reemprendimiento, a valorar los elementos psicológicos que condicionan a las actividades económicas y a su vez son condicionados por ellas. Ello implica centrarse en el liderazgo efectivo, en los procesos de comunicación y participación en el proceso de los stakeholders implicados y en la potenciación de nuevas capacidades de gestión de recursos humanos. Este análisis comparte, de alguna manera, la incidencia de los riesgos emocionales organizacionales, que se analizarán en un capítulo posterior, en cuanto al éxito de los objetivos propuestos, que pueden encontrar barreras a partir de dichos riesgos.

La adecuada gestión emocional de una situación de crisis requiere las competencias emocionales que se han descrito en el modelo de Goleman, de manera muy especial en lo que se refiere a:

- Liderazgo fuerte y con estabilidad emocional.
- Comunicación permanente con los grupos de interés.
- Necesidad de resiliencia para afrontar con firmeza la situación.

Y con respecto a las características psicológicas que debe poseer el líder de una organización²²⁴ se exponen las siguientes:

- Inteligencia, para saber distinguir lo esencial de lo accesorio.
- Tolerancia a la frustración, para no exponernos a la impulsividad, que a veces provoca la realización de actos autodestructivos para nuestros propósitos y genera un estado neurofisiológico que hace difícil el pensar, ya que la frustración se vive como una amenaza a la subsistencia.
- Tolerancia a la incertidumbre, con capacidad de hacer frente al desorden, la confusión y el caos, con la mente abierta a nuevas ideas.

²²³ González Díaz, A. et Al., *El proyecto sectores de la nueva economía 20+20 sectores de la nueva economía 20+20. Reset Economy*. Fundación EOI, 2012, pp.22-23.

²²⁴ Capponi, R., *Liderazgo empresarial en época de crisis*. Estudios Públicos, 86, 2002, pp. 316-333. Este artículo corresponde a una conferencia dictada por el autor en el seminario organizado por ICU (Asociación Ingenieros Comerciales, Universidad de Chile), “Negocios 2000: Visión de los hombres exitosos 2001”, el 22 de noviembre de 2002.

- Capacidad de hacer experiencia, que implica hacerse cada vez más sabio, enriqueciéndose con los retos de la nueva situación, para afrontarla con respuestas constructivas, así como con la intuición profesional adquirida.
- Capacidad de duelo realista, que en el ámbito de la organización, implica asumir la realidad cambiante que nos ha llevado a perder nuestra posición, basada en cualidades que han dejado de ser operantes o valorizadas en el mercado.
- Capacidad de reparación. Las personas en actitud reparadora están dispuestas a hacer sacrificios para lograr los objetivos generales; utilizan los valores del grupo en la toma de decisiones y se encuentran en una permanente búsqueda de oportunidades, soluciones y de alternativas válidas para la organización.
- Contención de los subalternos. El líder debe ser capaz de contener las ansiedades de sus subalternos y ponerlas al servicio de la productividad, del trabajo creativo, y no de la desesperación y de impotencia.
- Manejo de la agresión. Debe evitar uno de los aspectos más graves de las dinámicas de agresión es que llevan a perder algo fundamental en la crisis: la capacidad de negociar y de resolver los desacuerdos a través de un diálogo lo más democrático posible. El líder debe ser empático, pero a la vez firme cuando la situación lo exige, para decir que no con decisión.
- Resistencia al estrés sostenido. Cuando surge una situación de emergencia, interesa mantener los sentidos en máxima alerta, en una actitud mental dispuesta al ataque o la lucha; en este estado sentimos preocupación, ansiedad, pánico, frustración, irritación, enojo, ira... En estos casos, los líderes se caracterizan por la capacidad de enfrentar la adversidad sin regresar a funcionamientos primitivos, manteniendo la entereza frente a la presión continua del proceso.

Lo ideal sería fijar un plan basado en la gestión emocional. Para ello, se deben identificar las deficiencias y definir las medidas que van a adoptarse, analizando los aspectos



exógenos y los factores estructurales, para adoptar las medidas necesarias para afrontar la situación de crisis²²⁵.

- Aspectos exógenos: Existen factores en el entorno que pueden provocar la decadencia de una organización, ya sea un “cisne negro” como el Covid19 que es un ejemplo claro de ello, ya sea por cualquier cambio de la economía, la legislación, la tecnología...que incida negativamente.
- Factores estructurales: Son los factores que se producen por desajustes entre el funcionamiento de la organización y las demandas de los potenciales usuarios y grupos de interés. Estos problemas requieren, no sólo mejorar la eficacia y la eficiencia, sino la toma de decisiones para abordar verdaderos cambios de estrategia.

A continuación, se expone un cuadro muy ilustrativo sobre factores y consecuencias disfuncionales del declive de una organización²²⁶, del que se puede extraer un decálogo de aspectos característicos que son, señales de alarma y, a la vez, causas generadoras de una situación de crisis.

²²⁵ Flint, P. *Crisis y reflotamiento organizacional*, 2011. <https://sociedadperuanadederecho.wordpress.com/2011/08/05/crisis-y-reflotamiento-organizacional/>.

²²⁶ Cameron, K. S., Whetten, D. A. y Kim, M. U., *Organizational Dysfunctions of Decline*, en *Academy of Management Journal*, Vol.30, No.1, 1987, pp. 126-138.

Figura 29. Factores y consecuencias del declive de una organización

ATRIBUTO	EXPLICACIÓN	ASPECTOS CUESTIONABLES
1. Existe una centralización pronunciada	La decisión se centra en la Dirección, la participación decrece	Las decisiones son centralizadas.
2. No se planifica a largo plazo	Crisis y necesidad de C/P que desplaza el plan estratégico.	Se descuida la planificación a largo plazo
3. Disminuye la innovación	No se investiga. Hay aversión al riesgo y escepticismo sobre las actividades no centrales.	Las actividades de innovación no avanzan.
4. Resistencia al cambio	Tendencias conservadoras con oposición a nuevas alternativas.	Se caracteriza por gran resistencia al cambio.
5. Rotación de Personal	Los líderes capaces son los primeros en salir. Ausencia de liderazgo.	Existe alta rotación de posiciones gerenciales.
6. Baja moral	Pocas necesidades son resueltas. Apatía predominante.	La moral desciende en la empresa.
7. Pluralismo fragmentado	Se organizan grupos internos en defensa de intereses particulares.	Algunos grupos priorizan intereses particulares y se hacen más fuertes
8. Pérdida de credibilidad	Los líderes pierden liderazgo y la confianza de sus subordinados.	La alta gerencia no posee credibilidad.
9. Conflicto	Competencia y enfrentamiento por el control cuando escasean recursos.	Incremento de conflictos en la organización
10. Reducción de la fuerza de trabajo	Pérdida del personal altamente calificado.	El personal más capaz migra hacia otras empresas.

Fuente: Cameron, K. S. et Al., *Organizational Dysfunctions of Decline*, 1987.



Lo importante es tener claro que una organización se encuentra en crisis y saber manejarla con inteligencia emocional, ya que esto ayudará a gestionar la situación de una forma más eficiente.

3.5 GOLEMAN Y LA GESTIÓN EMOCIONAL

A pesar de que el concepto de inteligencia emocional aparece en la literatura gracias a los psicólogos americanos SALOVEY y MAYER en el año 1990, fue GOLEMAN quien, gracias a la publicación de su obra, hizo célebre dicho concepto. En la actualidad, la inteligencia emocional se aplica en muchos campos. En 1995 publicó el libro que le llevó a la fama, “La inteligencia emocional” e hizo famoso el término de inteligencia emocional cuando nadie hablaba de él. Posteriormente, en el año 1999, publicó el libro “La práctica de la inteligencia emocional”, en el que siguió desarrollando los conceptos enunciados en su primer libro.

En el mundo del management se ha encontrado en la inteligencia emocional una herramienta útil y necesaria para comprender la productividad laboral de las personas, el éxito de las organizaciones, los requerimientos del liderazgo y hasta la prevención de los desastres corporativos.

GOLEMAN ha expuesto los distintos factores que determinan las diferencias que existen entre los distintos tipos de trabajadores y cómo, las competencias emocionales influyen sobre las personas, sus relaciones y sobre el desempeño de su trabajo.

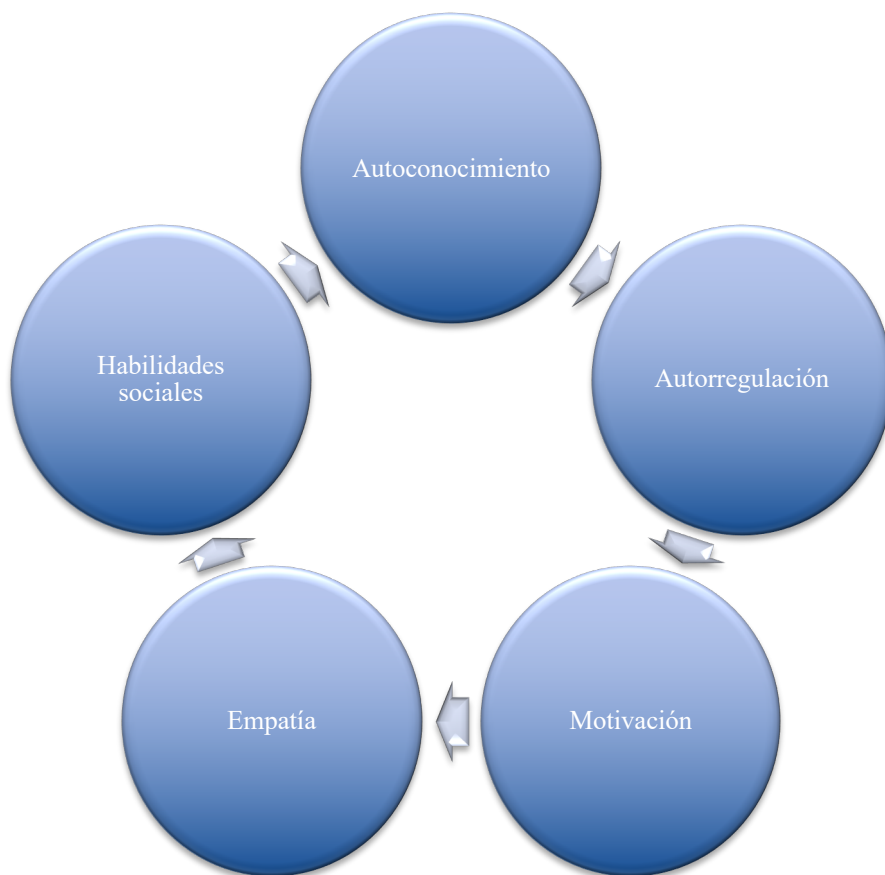
GOLEMAN indica ²²⁷ que tenemos dos cerebros y dos clases diferentes de inteligencia: la inteligencia racional y la inteligencia emocional y nuestro funcionamiento en la vida está determinado por ambos. Por ello no es el CI lo único que debemos tener en cuenta, sino que también deberemos considerar la inteligencia emocional. Existen muchas más excepciones a la regla de que el coeficiente intelectual predice del éxito en la vida que situaciones que se adaptan a la norma. En el mejor de los casos, el CI parece aportar tan solo un 20 % de los factores determinantes del éxito (lo cual supone que el 80 % restante depende de otra clase de factores). Por todo esto, el interés de GOLEMAN se ha centrado en estos “otros factores” que se consideran como la inteligencia emocional, factores tales como la capacidad de motivarnos a nosotros mismos, de perseverar en el empeño a pesar de las posibles frustraciones, de controlar los impulsos, de diferir las gratificaciones, de regular

²²⁷ Daniel Goleman habla de los dos cerebros en su libro de “La inteligencia emocional”, 1995, pp. 22-25.

nuestros propios estados de ánimo, de evitar que la angustia interfiera con nuestras facultades racionales y la capacidad de empatizar y confiar en los demás.

Por tanto, GOLEMAN establece cinco tipos de competencias emocionales que se muestran en la siguiente figura.

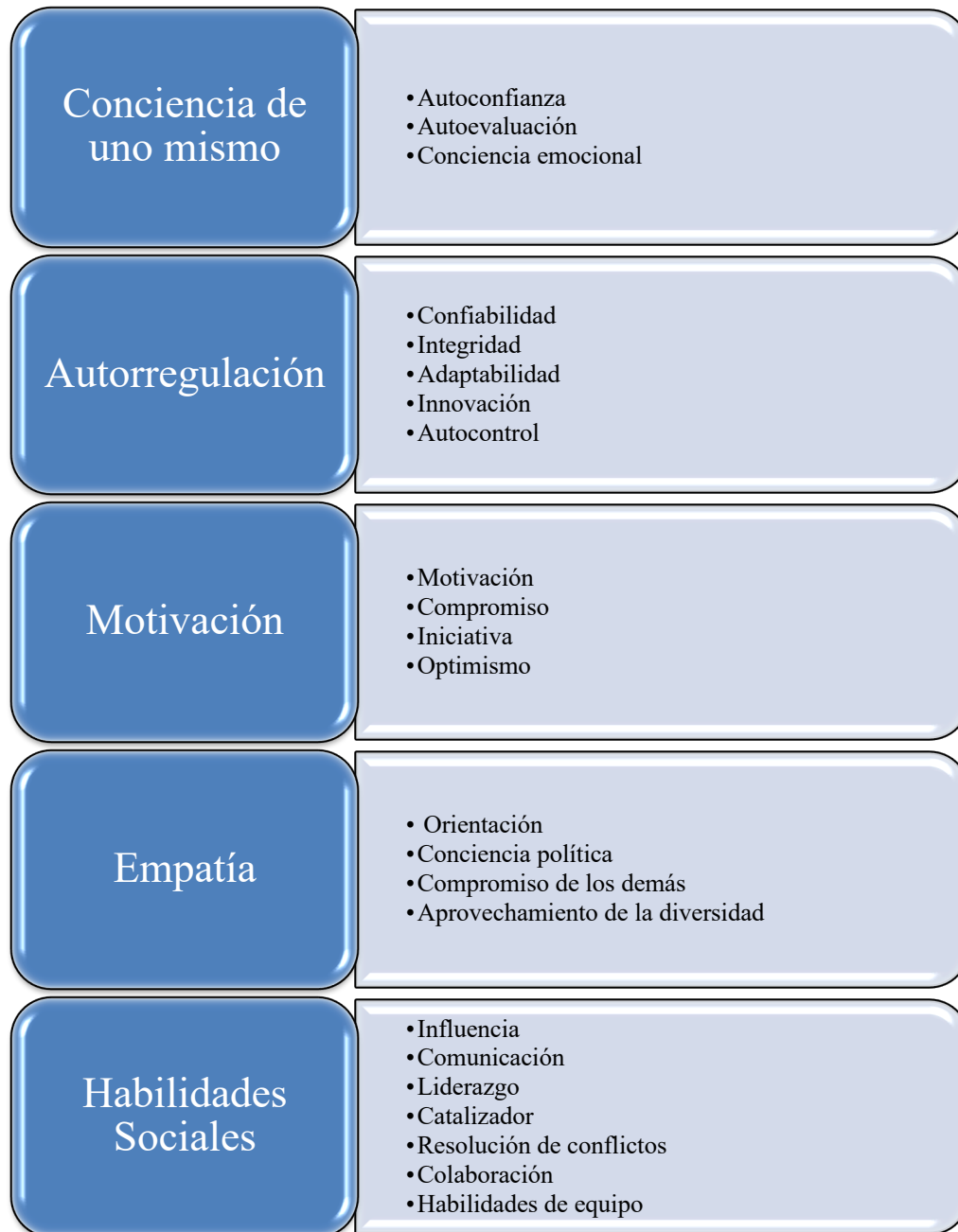
Figura 30. Competencias emocionales según Goleman



Fuente: Elaboración propia basada en la Inteligencia emocional de Daniel Goleman, 1995.

Una vez definidas estas cinco competencias, Goleman establece una serie de subcompetencias dentro de cada competencia principal. Todas estas capacidades forman parte de la inteligencia emocional de cada individuo, y el saber encontrar el equilibrio adecuado entre las mismas será un factor condicionante del éxito que podrá tener una persona en la vida o en el desarrollo de su trabajo.

Figura 31. Modelos de competencias y subcompetencias emocionales según Goleman



Fuente: Elaboración propia basada en las subcompetencias de Goleman.

En el campo de la gestión emocional, Goleman también ha resaltado la importancia del estrés y de cómo el mismo puede afectar en la toma de decisiones. GOLEMAN²²⁸ hace referencia a la relación entre el estrés y el rendimiento según la Ley de Yerkes-Dodson, indicando que el aburrimiento y la desvinculación activan una cantidad excesivamente pequeña de las hormonas del estrés segregadas por el eje hipotalámico-hipofisario-

²²⁸ Goleman, D. en “El cerebro y la inteligencia emocional”, 2011, pp.87-90.

suprarrenal, con lo que el rendimiento se resiente. Cuando nos sentimos más motivados y vinculados, el “estrés bueno” nos sitúa en la zona óptima, donde funcionamos en plenitud de condiciones. Si los problemas resultan excesivos y nos desbordan, entramos en la zona de agotamiento donde los niveles de hormonas del estrés son demasiado elevados y entorpecen el rendimiento.

La conclusión²²⁹ que se debe obtener de esta Ley es que las tareas que requieren más rendimiento implican más estrés que las que implican menos rendimiento, y que en cierto modo hay una parte en la que el estrés es bueno y nos ayuda a activarnos para rendir más, la clave está en buscar el equilibrio que nos genere motivación sin que nos cause daño por el estrés, y conseguir llegar al mencionado estado de flujo.

²²⁹ Barrio Carvajal, S., *Como influye el estrés en el cerebro del auditor*. Revista Auditoría Pública nº 75, 2020, pp. 15-26.



3.6 OTROS CAMPOS DE LA GESTIÓN EMOCIONAL

En lo que se refiere a la gestión emocional, se pueden destacar algunos aspectos de la gestión que se pueden aplicar al campo del control interno para mejorar la eficiencia. El estudio se centra en los siguientes apartados, pudiendo existir otros:

- a. Entorno VUCA.
- b. Gestión por competencias y Coaching.
- c. El cuadro de mando integral.
- d. Corporate turnaround o gestión del cambio.
- e. Neuromanagement.

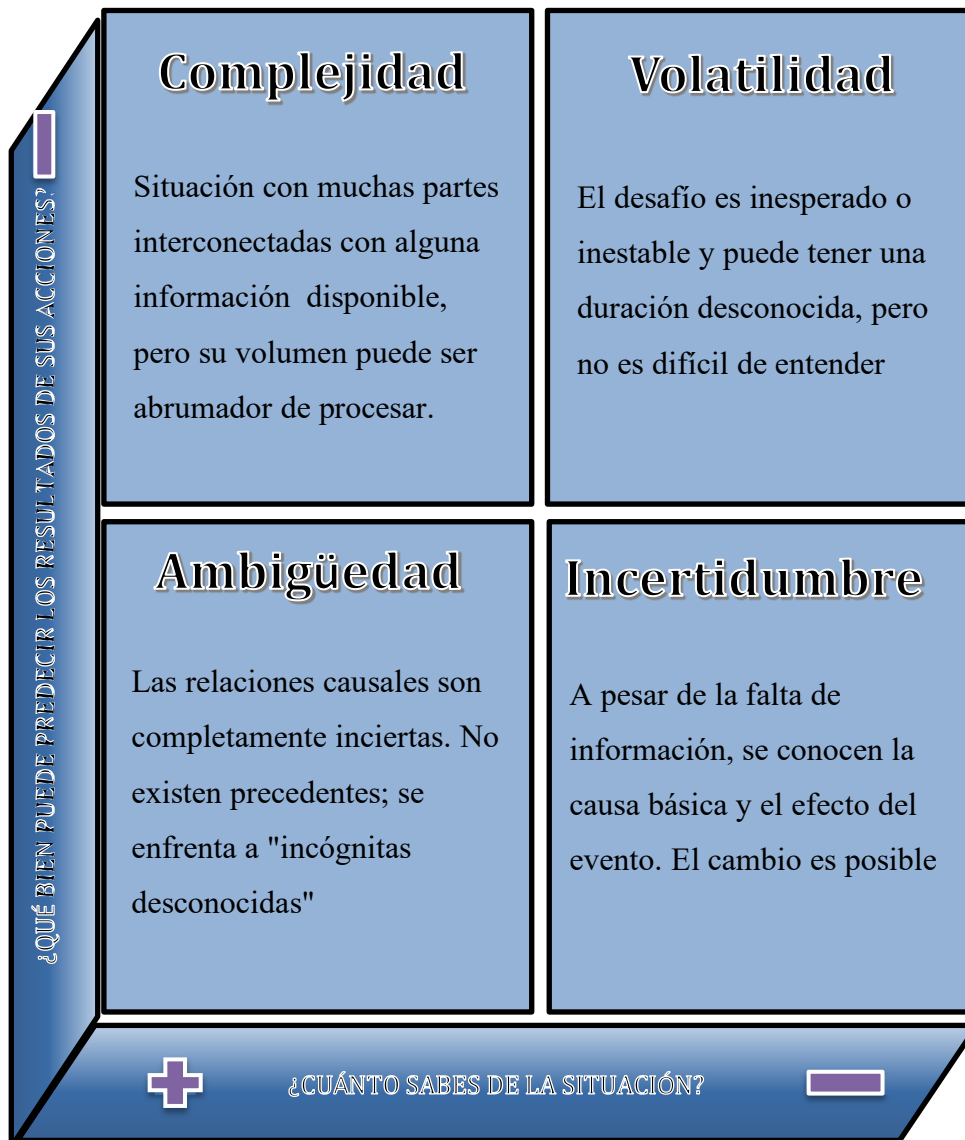
Entorno VUCA

En primer lugar, se debe destacar el término VUCA, que hace alusión al entorno en el que se mueven las organizaciones en la actualidad, cuyas siglas significan: Volatility (V), Uncertainty (U), Complexity (C) y Ambiguity (A) por lo que se caracteriza por la volatilidad, la incertidumbre, la complejidad y la ambigüedad.

Por tanto, las organizaciones deben prepararse para actuar frente a este tipo de entornos. BENNETTAND y LEMOINE indican una guía²³⁰ para que las organizaciones puedan actuar en un entorno VUCA. De forma esquemática se expone a continuación un resumen de dicha guía:

²³⁰ Guía establecida por Nathan Bennettand y G.James Lemoine, en su artículo *What VUCA really means for you*, Harvard Business Review, 2014, <https://hbr.org/2014/01/what-vuca-really-means-for-you>.

Figura 32. Componentes del entorno VUCA



Fuente: Nathan Bennettand y G.James Lemoine, 2014.

En síntesis, reflejan los siguientes aspectos:

Complejidad

Características: La situación tiene muchas partes y variables interconectadas. Alguna información está disponible o puede predecirse, pero su volumen o naturaleza puede ser abrumador de procesar. Por ejemplo, con los ciberataques que se pueden producir en el sector público, hace que sea necesario contar personal muy cualificado y con una formación muy específica. Habrá que enfocarse en reclutar este tipo de personal, y en formar al personal que pertenece a la organización.



Volatilidad

El desafío es inesperado o inestable y puede tener una duración desconocida, pero no es necesariamente difícil de entender; el conocimiento a menudo está disponible. Por ejemplo, debido a la pandemia producida por la Covid19, los precios de determinados artículos fluctúan después de esta emergencia sanitaria. El enfoque será aumentar la flexibilidad y dedicar recursos a la preparación, acumular inventario o sobrecompra de talentos. Estos pasos son típicamente caros por lo cual su inversión debe coincidir con el riesgo.

Ambigüedad

Las relaciones causales son completamente inciertas. No existen precedentes; se enfrenta a "incógnitas desconocidas". Por ejemplo, ante la Covid19 las Administraciones Públicas se enfrentan a una pandemia de origen y efectos desconocidos, que exigen un esfuerzo en investigación e innovación a nivel nacional e internacional. Además, las políticas económicas que deben aplicarse han de combinar actuaciones inciertas, equívocas y ambiguas para hacer frente a un enorme gasto público controlando el déficit y el endeudamiento. El enfoque debe ser la realización de experimentos para comprender la causa y el efecto lo cual requiere generar hipótesis y probarlas.

Incertidumbre

A pesar de la falta de otra información, se conocen la causa básica y el efecto del evento. Por ejemplo, la incertidumbre a la que se enfrenta el sector público debido a los efectos de la Covid19, la falta de información, así como todas las dudas que se han generado. Hay que actuar en un escenario inseguro, en el que no existen certezas respecto a respuestas precisas sobre vacunas, fármacos para curar, medidas de confinamiento que no paren la producción nacional. El enfoque debe consistir en invertir en información: recopilarla, interpretarla y compartirla. Esto funciona mejor junto con cambios estructurales, como agregar redes de análisis de información, que pueden reducir la incertidumbre en curso. También tratarlo con una heurística que, si bien no garantiza la obtención de una solución óptima, sí facilita una solución próxima²³¹.

²³¹ López González, E. y Mendaña Cuervo, C. *La Gestión Presupuestaria de Distribución con un Algoritmo Genético Borroso* en *Información Tecnológica*-Vol. 16 n°3-2005, pp. 45-56.

Tal y como señala LAWRENCE ²³² en un estudio reciente del Boston Consulting Group, se llegó a la conclusión de que las organizaciones de hoy deben cambiar sus modelos de negocios, y sus habilidades de liderazgo, para convertirse en “firmas adaptativas”. Las firmas adaptativas pueden ajustarse y aprender mejor, más rápido y más económicamente que sus similares, dándoles una "ventaja adaptativa". Las organizaciones adaptativas mencionadas en el estudio incluyen Apple, Google, 3M, Target y Amazon.

LAWRENCE continúa explicando en su trabajo que un informe del Centro para el Liderazgo Creativo (PETRIE, 2011) también señala que el entorno organizacional actual de VUCA requiere que los líderes posean capacidades de pensamiento más complejas y adaptativas. También señala que los métodos utilizados para desarrollar estos nuevos requisitos de habilidades (como la capacitación en el trabajo, el coaching y el mentoring) no han cambiado mucho y, como resultado, los líderes no se están desarrollando lo suficientemente rápido ni en la forma correcta con respecto a lo que se requiere como la "nueva normalidad" para la gestión.

Gestión por competencias y Coaching

Otro de los campos aplicables a la gestión emocional se basa en que se aprovechen las capacidades y habilidades del talento humano.

El coaching ²³³se define como un proceso donde un orientador (coach) y un individuo (coachee) o un reducido grupo de personas (coachees), se comprometen a colaborar para alcanzar un conjunto de objetivos, desarrollando para ello un plan de acción.

WITHMORE²³⁴, padre del Coaching, dice que “Coaching es ayudar y acompañar a una organización, persona o grupo en su espiral de movimiento, cambio, aprendizaje, liberación de talento, transformación y expansión de conciencia”.

Sobre esta tendencia, CHÁVEZ HERNÁNDEZ²³⁵ introduce dos términos que deben ser utilizados:

²³² Lawrence, K, *Developing leaders in a VUCA environment*, UNC Executive Development, 2013, pp.3-4.

²³³ Definición de coaching según Zeus, P. y Skiffington, S. en su “Guía completa de coaching en el trabajo”, 2002, p.148.

²³⁴ Tal y como indican Muñoz Maya, C.M. y Díaz Villamizar, O.L. en su artículo *El Coaching y la transformación organizacional: una oportunidad para las Empresas y los Coaches*, Elsevier, Vol. 5. n°. 11., 2014, pp. 62-69.

²³⁵ En su artículo *La gestión por competencias y ejercicio del coaching empresarial, dos estrategias internas para la organización*. Revista científica Pensamiento y Gestión, n° 33: Jul-Dic 2012, pp.140-161.



- La gestión por competencias, que busca aprovechar y moldear los conocimientos, habilidades, destrezas y actitudes de los individuos a fin de proporcionar el desempeño que persigue una organización competitiva.
- El ejercicio del coaching en la organización, con el que de manera coordinada se puedan alinear las capacidades del personal con las expectativas de la organización a través de un mediador que funja como guía y orientador.

Con respecto a la gestión por competencias, la persona encarna sus competencias con base en diferentes niveles:

- El saber, representado por sus conocimientos, que permiten realizar las actividades.
- El saber hacer, expresado por las habilidades y destrezas necesarias para aplicar los conocimientos que posee a una situación.
- El saber estar, personificado por las actitudes e intereses con los cuales se involucra en el desarrollo de su trabajo en la organización.
- El querer hacer, representado por las motivaciones que conducen al individuo a realizar las tareas.

Según SANTOS,²³⁶ gestionar una organización a través de las competencias laborales ayuda a desarrollar individuos que tengan y demuestren los conocimientos específicos, así como las habilidades necesarias en su desempeño. La gestión por competencias hace referencia al establecimiento de criterios que orientan la administración del personal con base en sus competencias que contribuyan al logro de los objetivos de una organización.

El enfoque de las competencias²³⁷ ha tenido auge desde el momento en que se han incrementado los cambios en el entorno, provocados por la globalización, las comunicaciones sin fronteras y la efectividad humana centrada en el valor agregado; traduciéndose en una mayor exigencia en los niveles de competitividad, calidad e innovación para la organización, y en una mayor exigencia en el rendimiento del trabajo personal. Este

²³⁶ Santos, J en su libro “El desarrollo de un modelo de gestión por competencias basado en directorios sectoriales”, 2001, pp. 174, 537-574.

²³⁷ Páez, I. comenta determinados aspectos del coaching en “Competencias para el liderazgo gerencial, Journal” , 2006, pp. 78-97.

panorama ha orientado a las organizaciones a formular estrategias que les ayuden a consolidar un grupo de colaboradores que se adapte a las exigencias del ambiente.

Continuando con el artículo citado anteriormente²³⁸ se obtienen las siguientes conclusiones sobre el Coaching:

1. Transforma el entorno organizacional al emerger como paradigma facilitador del cambio personal y al generar aprendizaje transformacional.
2. Debe perseguir ante todo la labor del cambio en las personas como base del cambio organizacional, y la toma de conciencia e interiorización es vital para que se lleve a cabo la evolución organizacional.
3. Necesita desarrollar propuestas y metodologías como la propuesta en base al Balanced Score Card para la evaluación entre los resultados generados y la inversión que se hace en un programa de Coaching en las diversas perspectivas de la organización.
4. El campo de actuación del Coaching, aunque cargado de complejidad y diversidad tiene el reto de profundizar su penetración en diferentes clases de organizaciones.
5. Hay una percepción sobresaliente en torno a que el Coaching ayuda a crecer a la persona en cuanto a sus relaciones interpersonales, capacidad de mejora de trabajo en equipo y un clima laboral productivo.
6. El éxito del Coaching dependerá de la credibilidad y resultados del marco de trabajo que requiere de la aplicación de un modelo efectivo y adecuado al coacheo.

El coach²³⁹ dirige y coordina la ejecución de un programa en el que se ofrece al coachee (o grupo de coachees) una vía de crecimiento personal y profesional para que sus estrategias o comportamientos le conduzcan hacia el éxito. Para lograrlo, el coachee debe recibir durante el proceso un apoyo individualizado, emocional y práctico dirigido a mejorar su comportamiento, identificar su potencial, prepararlo para asumir nuevas

²³⁸ Carlos Mario Muñoz Maya y Olga Lucía Díaz Villamizar en su artículo *El Coaching y la transformación organizacional: una oportunidad para las Empresas y los Coaches*, Elsevier, Vol. 5. n°. 11., 2014, pp. 62-69.

²³⁹ Tal y como expresan Vidal Salazaren, M.D., Córdón Pozo, E., Ferrón Vílchez, V. en *Efectividad del coaching en los procesos de mejora de gestión de empresas esa relación*, Universia Business Review, n° 31, 2011, pp. 82-101.



responsabilidades, enfrentarse a situaciones de distinta índole en su actividad diaria y mejorar con todo ello su rendimiento.

Citando de nuevo a CHÁVEZ HERNÁNDEZ²⁴⁰, el ejercicio del coaching tiene la intención de mejorar el rendimiento de todo el equipo de trabajo con el que interactúa el coach, a fin de alcanzar niveles óptimos de efectividad. Y también indica que la efectividad se obtiene cuando mismo enfrenta los problemas desde su origen, se enfoca a incrementar la capacidad de los colaboradores desarrollando la gestión de sus competencias para enfrentar competitivamente los cambios de su entorno.

Pon tanto, para realizar un buen coaching una parte fundamental será encontrar a personas que tengan las competencias adecuadas para ejercer una adecuada gestión emocional.

La persona que coordine al talento humano²⁴¹ debe tener la competencia de interactuar y relacionarse con la gente, ejerciendo el trabajo y comunicación en equipo. Indica que las habilidades de un coach se desarrollan adecuadamente si se ejerce un liderazgo de tipo transformacional, y que el mismo comprende los siguientes aspectos:

1. La gestión de sí mismo, a través del autoconocimiento y dominio de emociones.
2. La gestión del conocimiento, asumiendo el papel de aprendiz en la interacción con sus colaboradores.
3. La gestión del futuro, visualizando las oportunidades, perspectivas y rumbos por los que tendrá que orientar al personal, según la información que el entorno le proporciona al ser analizado.
4. La gestión de la emocionalidad, manejando las emociones de sus colaboradores para lograr su máximo rendimiento.
5. La gestión de redes, explotando su capacidad de conversar y formar una interacción estrecha con el personal.
6. La gestión del aprendizaje, ejerciendo una retroalimentación que ayude a emitir juicios sobre los resultados y oportunidades surgidas en el desarrollo de las actividades.

²⁴⁰ En su artículo *La gestión por competencias y ejercicio del coaching empresarial, dos estrategias internas para la organización*. Revista científica Pensamiento y Gestión, nº 33: Jul-Dic 2012, p.140-161.

²⁴¹ Según indica López, E. en "El líder transformacional en las empresas del siglo XXI", 2010, pp.12-13.

7. En relación con las competencias y cualidades que debe tener un coach²⁴², se establecen características que tendrá que asumir para ejercer de manera efectiva el coaching dentro de la organización.
8. Tener interés por la mejora del rendimiento de todo su equipo; esto lo logrará depositando la confianza en el potencial de la gente.
9. Gestionar el desarrollo de sus colaboradores, implicando las actividades de planeación, evaluación, diagnóstico y alineación de los intereses particulares con los del equipo y toda la organización.
10. Mantener el feedback para apoyar o corregir los niveles de desempeño; los autores en cuestión manifiestan que las competencias que debe manifestar el coach en esta tarea deben estar enfocadas a tener la capacidad de ser persuasivo, asertivo y manifestar objetividad.
11. Dominar la escucha activa y la empatía para generar un ambiente de confianza en la interrelación de sus actividades.
12. Asumir formalmente el papel de coach, el cual implica utilizar las herramientas adecuadas para garantizar la gestión de las personas y desarrollar sus competencias.

El Cuadro de Mando Integral

Otro de los campos importantes aplicable a la gestión emocional es el cuadro de mando integral.

El Cuadro de Mando Integral constituye un enfoque innovador que puede enriquecer el control de gestión de cualquier organización privada o pública. El CMI según la obra de KAPLAN y NORTON “The Balanced Scorecard”, mejora la utilidad del cuadro de mando tradicional, ya que representa un modelo de medición de la actuación de la organización que equilibra los aspectos financieros y no financieros en la gestión estratégica de la organización²⁴³. Es un cuadro de mando coherente y multidimensional, que supera las mediciones tradicionales de la contabilidad, al tener un enfoque que incluye las cuatro

²⁴² Según Villa, J. y Caperán, J. en su obra “Manual de coaching”, 2010, pp.73-75.

²⁴³ La gestión estratégica que debe de guiar la actuación de las unidades administrativas ha sido acogido por la Ley 40/2015, tanto en su exposición de motivos como su el artículo 3.1.g que consagra la “Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión” como principio al que deberán adecuar su actuación. Vid. Calvo Sánchez, M.D. “Principios rectores y derechos de las personas en el procedimiento administrativo común reformado” en Instituciones de procedimiento administrativo común: novedades de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas / Ricardo Rivero Ortega (dir.), María Dolores Calvo Sánchez (dir.), Marcos Matías Fernando Pablo (dir.), 2016, pp. 13-41.



perspectivas, que se presentan a continuación. Además, la óptica de la gestión emocional aporta un interés adicional, ya que las perspectivas que se definen como componentes de este cuadro están directamente vinculadas al factor humano, especialmente la formación e innovación.

Los riesgos potenciales²⁴⁴ se pueden clasificar en función de los objetivos del negocio en los siguientes:

- a. Fiabilidad de la información.
- b. Cumplimiento de la normativa (interna y externa).
- c. Eficiencia y eficacia de las operaciones.
- d. Imagen corporativa.
- e. Detección del fraude.

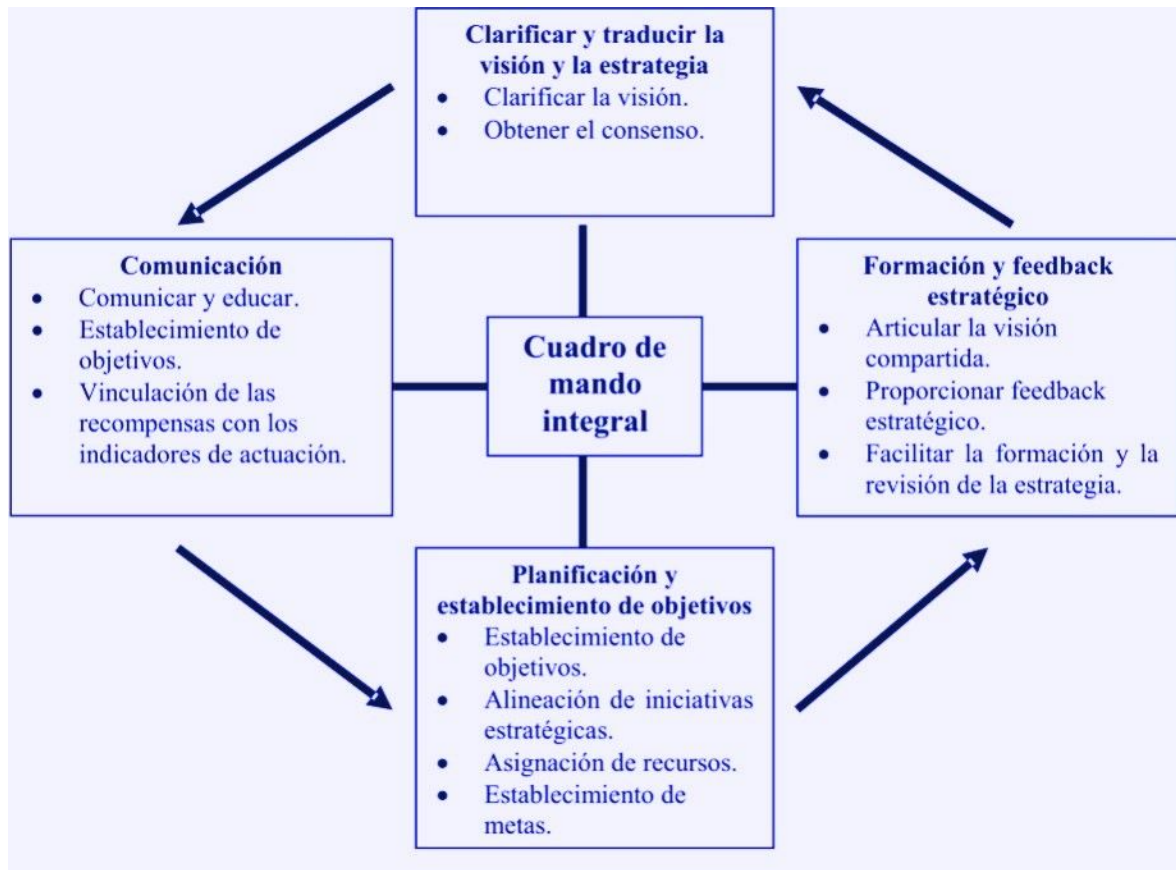
Estos dos últimos están muy vinculados a la gestión emocional.²⁴⁵

A estos, habría que añadir los riesgos psicolaborales a los que se hará referencia en capítulos posteriores.

²⁴⁴ Véase el artículo de Fernández Moro, A.E., publicado en el nº 104 de la revista Partida Doble: *El mapa de riesgos de Negocio: Bases para su elaboración*, 1999, pp. 72-85.

²⁴⁵ Estos aspectos se analizan en el artículo de Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., *Aspectos psicológicos de la auditoría del fraude*. Revista auditoría pública nº 71(2018, pág. 75-82)

Figura 33. Cuadro de Mando Integral



Fuente: Kaplan, R. y Norton, D., The Balanced Scorecard. Ediciones Gestión 2.000, 1997.

El concepto de CMI constituye un enfoque coherente con las propuestas de "modelos integrados de medición" que combinan las tres teorías actualmente en uso: Cuadro de mando integral, la teoría de stakeholders y el modelo de excelencia EFQM, tal como se muestra en el esquema anterior.

Es interesante observar que las tres teorías pivotan sobre elementos comunes fundamentales: Los recursos humanos, la orientación de la gestión hacia la organización y la obtención de resultados, con base en la interrelación entre estos elementos. Todos ellos, tienen el factor humano y, en consecuencia, el impacto de la inteligencia emocional, como aspecto digno de tener en consideración.

Los componentes del Cuadro de Mando Integral, que en conjunto definen la misión de la organización, son los cuatro siguientes:

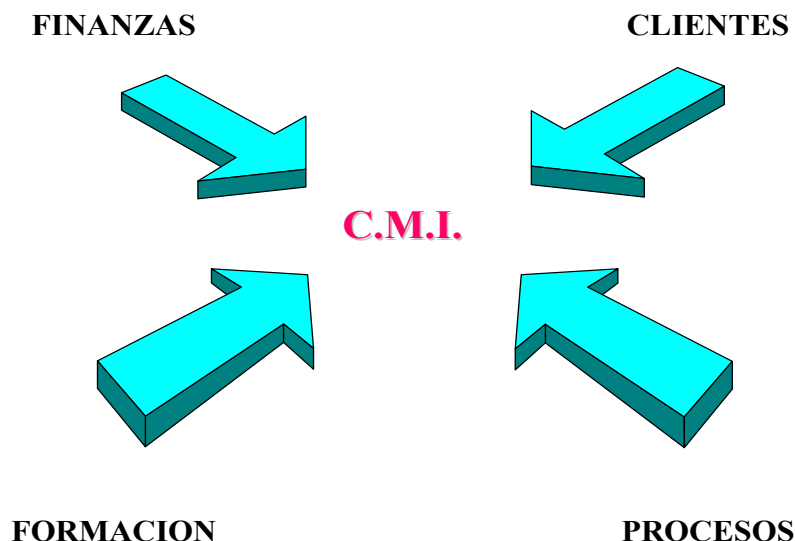
1. Perspectiva financiera (Finanzas).
2. Perspectiva externa (Satisfacción de Clientes).
3. Perspectiva interna (Procesos internos).
4. Perspectiva de formación, Innovación y crecimiento (Formación).

En cada uno de los componentes habrán de definirse: Estrategia de actuación, medidas para cumplir la estrategia, objetivos previstos e indicadores (distinguiendo entre indicadores causa e indicadores efecto).

El aspecto más significativo en la teoría del CMI radica en la interrelación entre las distintas perspectivas que permite que, al definir una estrategia de formación y crecimiento, esta sirva para definir las líneas de actuación desde la perspectiva interna de los procesos. De igual modo, los objetivos internos alcanzados inciden en la perspectiva externa de los clientes, lo que se traduce finalmente en resultados desde la perspectiva financiera y, en definitiva, en una mejora de los rendimientos globales.

Este sistema de interrelación continua entre las distintas perspectivas, es la clave del modelo del CMI tal como se expresa en la figura siguiente:

Figura 34. Sistema de interrelación del CMI



Fuente: El cuadro de mando integral como herramienta de auditoría Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., 2001.

La evaluación de la organización desde estas cuatro perspectivas, se hace por medio de una batería de indicadores, que permiten el diagnóstico de puntos fuertes y débiles, así como el seguimiento y la evaluación continua. Algunos de los indicadores que, en cada perspectiva, son generalmente utilizados por las organizaciones que implantan el CMI son los siguientes:

1. La perspectiva financiera. Los elementos clave de referencia para establecer indicadores podrían ser algunos de los siguientes:

- Variaciones de ingresos y gastos.
- Ratios de Costes por servicios prestados.
- Porcentaje de incrementos de ingresos y gastos.
- Ratios de Rentabilidad.
- Generación de resultados.
- Reducción de costes.
- Porcentaje de Subvenciones recibidas de organismos.

2. La perspectiva del cliente. Los elementos clave de referencia para establecer indicadores podrían ser algunos de los siguientes:

- Incremento de clientes.
- Satisfacción de usuarios (encuestas).
- Retención de clientes.
- Rentabilidad de clientes.
- Cuota de mercado.
- Devoluciones y reclamaciones de clientes.

3. La perspectiva del proceso interno. Los elementos clave de referencia para establecer indicadores podrían ser algunos de los siguientes:

- Tiempo necesario para completar un proceso.
- Plazo de espera de los usuarios para recibir un servicio.
- Tasas de defectos: Porcentaje de servicios incorrectos.
- Reducción de costes en procesos innecesarios.
- Porcentaje de ingresos por nuevos productos y servicios.
- Tiempo necesario para desarrollar nuevos productos.

4. La perspectiva de formación e innovación. Los elementos clave de referencia para establecer indicadores podrían ser algunos de los siguientes:

- Motivación y grado de satisfacción de los empleados.



- Número de sugerencias de los empleados.
- Horas dedicadas a formación.
- Productividad de los empleados.
- Retención del personal: Antigüedad de los empleados.
- Innovación en productos nuevos.
- Participación en las decisiones.

Estos son los indicadores propuestos en el trabajo de KAPLAN y NORTON, a los que se podrían añadir indicadores específicos para las competencias emocionales, tales como:

1. Grado de motivación.
2. Grado de empatía.
3. Grado de autorregulación.
4. Grado de habilidades sociales.
5. Grado de autoconocimiento
6. Grado de riesgos psicolaborales.

Asimismo, podrían incluirse indicadores de riesgos psicolaborales como los siguientes:

1. Grado de estrés.
2. Grado de desgaste profesional.
3. Grado de absentismo.
4. Grado de satisfacción en el trabajo.
5. Grado de satisfacción con la formación
6. Grado de conflictos interpersonales.
7. Valoración del liderazgo...

Gestión del cambio

El enfoque tipo cadena administrativa de montaje²⁴⁶, que consiste en que todo aquél que desempeñe una labor o función concreta dentro de la organización debe atravesar los mismos pasos, tal vez pueda funcionar en el caso de que el trabajo sea exclusivamente cognitivo. Pero, en lo que respecta a las competencias emocionales, este tipo de enfoque

²⁴⁶ Según explica Daniel Goleman en “La práctica de la Inteligencia emocional”, en la que cita los ejemplos expuestos, 1999, p. 166.

representa el peor ejemplo de la concepción de la eficacia taylorista. Porque, en este dominio, únicamente los programas hechos a medida permiten sacar el máximo provecho al proceso de aprendizaje.

Los cambios más eficaces tienen lugar cuando disponemos de un programa de aprendizaje que se ajusta a nuestras expectativas, intereses, recursos y objetivos personales, añade Goleman en la obra citada, exponiendo los ejemplos que a continuación se describen.

En American Express, por ejemplo, todo el mundo diseña su propio plan de acción. De este modo, un planificador financiero que trataba de potenciar su iniciativa, se propuso el objetivo de hacer veinte llamadas "frías" por semana. Parte de su plan consistía en escribir una especie de guión de lo que podría ser una llamada ideal y hacer un ensayo antes de marcar el número. "Este método y este enfoque, dice CANNON, funcionaron muy bien con aquella persona concreta, pero nunca lo aconsejaría a quienes desempeñan la misma tarea, porque para otras personas podría resultar completamente inapropiado e ineficaz."

Los programas también deben hallarse adaptados al nivel de desarrollo del individuo. En opinión de CANNON: "Hay que procurar que cada persona pueda emprender su proceso de crecimiento y desarrollo desde el punto concreto en que se halle, sea éste cual fuere. Por ejemplo, hay personas que no comprenden que lo que nos decimos a nosotros mismos, los juicios acerca de lo que estamos haciendo, influyen directamente sobre los resultados de nuestra acción, mientras que la comprensión de otras personas es mucho más compleja". En condiciones ideales debería procurarse que quienes participan en este tipo de programas tuvieran acceso a un amplio elenco de métodos y que se les alentara a efectuar sus propias contribuciones.

Un punto flaco de muchos seminarios de desarrollo prefabricados es su extrema dependencia de los enfoques genéricos y unilaterales. Como dijo MORROW, de la firma de asesoramiento Linkage, que llevó a cabo una investigación sobre las empresas de Fortune 500: "Los programas de formación tipificados, en los que todo el mundo debe pasar por la misma experiencia, constituyen el peor modo de malgastar el dinero que se invierte en ellos. Cuando la gente se ve obligada a seguir un determinado programa, no dejan de surgir problemas. Por ejemplo, algunos pueden poseer ya las habilidades que se pretende que adquieran, otros, sencillamente, no las necesitan, mientras que otros, por último, se sienten molestos por la obligación de acudir al programa o simplemente se hallan desmotivados y les importa un comino". Pero la mayor parte de estos problemas desaparecen cuando la



persona tiene la posibilidad de diseñar un plan de entrenamiento a su medida que tenga en cuenta sus necesidades y aspiraciones.

Por tanto, otra de las tendencias interesantes que podemos encontrar es la denominada gestión del cambio, que consiste introducir modificaciones en la organización con el fin de producir cambios en una situación que está perjudicando a la misma o bien puede perjudicarla.

El cambio organizacional²⁴⁷ ha sido definido como el proceso de continua renovación de la dirección, estructura y competencias de la organización, tendente a satisfacer las necesidades cambiantes de los consumidores.

Las transformaciones organizacionales²⁴⁸ se suelen basar en nuevos elementos estructurales, que incluyen políticas, procesos, instalaciones y tecnología. Algunas compañías también se enfocan en comportamientos: definir nuevas prácticas, capacitar nuevas habilidades o pedir a los empleados nuevos productos.

Lo que la mayoría de las organizaciones suelen pasar por alto es el cambio interno, es decir, lo que la gente piensa y siente. Y es que la transformación de un negocio también depende de la transformación de las personas, comenzando por los líderes e influencers más experimentados. El problema radica en que pocas personas han pasado mucho tiempo observando y comprendiendo sus propias motivaciones, desafiando sus suposiciones o yendo más allá de sus zonas de confort intelectual y emocional. El resultado es algo que los psicólogos LAHEY y KEGAN han denominado "inmunidad al cambio".

Los líderes²⁴⁹ que son ágiles para realizar el cambio con éxito en todos los niveles de la organización responden a los cambios en el entorno organizacional aprovechando las oportunidades, como descartar viejos modelos y desarrollar nuevas formas de hacer negocios. Intentan hacer que el cambio sea contagioso, integrándolo en todo lo que hacen, desde las interacciones diarias más fundamentales hasta la estrategia más compleja.

Y continúa diciendo que los líderes ágiles para el cambio demuestran cinco comportamientos integrados que juntos, crean una ventaja competitiva para la organización, y son los siguientes:

²⁴⁷ Como indica Pérez Salán, M. en "Claves para el cambio organizacional. Técnicas de gestión de resistencias", 2014, p. 10, citando a Moran y Brightman

²⁴⁸ Como indica Schwartz, T en su artículo *La transformación es imposible si los líderes no cambian su mentalidad*. Harvard business review, 2018, <https://es.scribd.com/document/398008461/La-Transformacion-Es-Imposible-Si-Los-Lideres-No-Cambian-Su-Mentalidad-Harvard-Business-Review-en-Espanol>.

²⁴⁹ Como indica Edith Onderick-Harvey en su artículo *Cinco actitudes de los líderes que deben afrontar cambios*. Harvard business review, 2018, <https://es.scribd.com/document/407798625/Cinco-Actitudes-de-Los-Lideres-Que-Deben-Afrontar-Cambios-Harvard-Business-Review-en-Espanol>.

1. Compartir un propósito convincente y claro.
2. Mirar hacia adelante y ver la oportunidad.
3. Buscar lo que no funciona.
4. Promover la toma de riesgos calculada y la experimentación.
5. Buscar asociaciones que abarquen límites.

Por tanto, el objetivo estará en motivar a las personas para que sean conscientes de que hay que realizar cambios y de cómo deben realizarlos, educar a las personas emocionalmente y que estén preparados para detectar, aceptar y afrontar dichos cambios.

Neuromanagement

Según analiza BRAIDOT ²⁵⁰ en la época en que nos toca vivir, la constatación científica de que existe una base neurobiológica tanto en el intelecto como en las emociones, los sentimientos y el comportamiento social ha provocado una verdadera revolución. Por ello estamos transitando desde el management al neuromanagement, desde el liderazgo al neuroliderazgo, desde la economía a la neuroeconomía, desde el marketing al neuromarketing.

La neuroeconomía²⁵¹ es una reciente disciplina que estudia lo que sucede en el cerebro humano durante la toma de decisiones, y la relación entre las emociones y la conducta de los agentes económicos. Como su nombre lo indica, surge de la conjunción entre neurociencias y economía. En los últimos años el avance vertiginoso de las neurociencias permitió la realización de numerosas investigaciones en esta área, haciendo posibles nuevos enfoques en los análisis económicos. El Nobel Kahneman, en sus estudios reveló que se cometen errores a la hora de tomar decisiones económicas. Fue pionero en integrar descubrimientos de psicología en las ciencias económicas y demostró que el supuesto clásico de la decisión racional del consumidor es afectado por importantes sesgos cognitivos. Se cuestiona la teoría económica clásica desde Adam Smith que se basa en que los miembros de la sociedad son siempre racionales, definidos como «homo economicus» que buscan maximizar las utilidades, analizando objetivamente los costos y beneficios. En el presente trabajo se hace una revisión de los aportes clásicos de la economía y de cómo el conocimiento detallado del cerebro humano y sus funciones logró que las neurociencias

²⁵⁰ Braidot, N.P., en su artículo *Cómo se aplican los avances de las neurociencias a la conducción y gestión de organizaciones*. Revista digital ciencias administrativas n°2, 2013, <https://revistas.unlp.edu.ar/CADM/article/view/706>.

²⁵¹ Arias, D.E., *Análisis de neuroeconomía como nuevo paradigma en la ciencia económica*. Revista ciencias económicas vol.2, 2016, pp. 107–119.



puedan aplicar esos nuevos saberes en su campo, teniendo en cuenta que los aspectos emocionales y racionales del comportamiento son derivados del mismo cerebro.

Las neurociencias²⁵² han demostrado la relevancia de las emociones en la toma de decisiones y, por tanto, se deberían tener en cuenta en los modelos de gestión que apoyan estos procesos en las organizaciones. Además, la inteligencia emocional y social de la organización es crucial en la gestión del cambio y, por tanto, se propone que determinados aspectos de esta sean reflejados en los informes integrados, con la finalidad de que el usuario externo conozca dicho potencial. Para que los procesos de toma de decisiones en la organización sean adecuados, entendemos que deben nutrirse tanto de la información procedente de los sistemas de gestión tradicionales (taylorismo) como de la información obtenida de las herramientas del neuromanagement. En otras palabras, se han de tener en cuenta tanto los datos que podemos medir a través de diferentes técnicas cuantitativas tradicionales (entre las que se encuentra la propia contabilidad) como aquellos que arrojan información cualitativa sobre el comportamiento a través de narrativa. A través del neuromanagement, es posible generar un proceso que GOLEMAN denomina “resonancia dinámica”, que consiste en poner en marcha los cuatro componentes de la inteligencia emocional del individuo, propagando su alcance a toda organización: autonocimiento, autocontrol, conciencia social y control de relaciones.

El neuromanagement ²⁵³ es la aplicación de las neurociencias cognitivas al gerenciamiento y la conducción de organizaciones. Se trata de una disciplina que explora los mecanismos intelectuales y emocionales vinculados con la gestión de las organizaciones y personas a partir del desarrollo de la neurociencia cognitiva. Focaliza en:

- a. Los procesos neurológicos vinculados con la toma de decisiones.
- b. El desarrollo de inteligencia individual y organizacional (inteligencia de quipos).
- c. La planificación y gestión de personas (selección, formación, interacción grupal).

El neuroliderazgo o neuromanagement²⁵⁴ consiste en la aplicación de técnicas y metodología de la neurociencia al campo de la gestión, produciendo un cambio de perspectiva sobre la dirección organizacional y la gestión de personas. Con el

²⁵² Rodríguez Ariza, L., Pacheco Olivares, M.R., Santos Cebrián, M., Flores Jimeno, M.R., en su artículo *Nuevas fronteras de la información. El valor de la inteligencia emocional y social en la empresa*, del Libro “Retos de la contabilidad y la auditoría en la economía actual”, AECA, 2018, pp.241-243.

²⁵³ Braidot, N.P., Neuromanagement. “Como utilizar a pleno el cerebro en la conducción exitosa de las organizaciones”, 2012, p. 29.

²⁵⁴ Blog liderazgo consciente neuromanagement: *Cómo ser un líder más consciente gracias a la ciencia*, 2017, <https://capitalismoconsciente.es/blog/neuromanagement-lider-mas-consciente-gracias-la-ciencia/>.

neuromanagement se demuestra que las relaciones interpersonales y las emociones son los cauces para ejercer un liderazgo consciente que impulse y motive a los equipos.

Las preocupaciones del neuromanagement²⁵⁵ son:

1. Cómo tengo que plantear mis mensajes para ser entendido con más facilidad.
2. Qué debo controlar para complementar la visión y el trabajo de mis controladores.
3. Cómo aprende la gente que está a mi alrededor.
4. De qué manera puedo ser más eficaz motivándoles.
5. Cómo exponer mis ideas en una presentación para llegar a todo tipo de cerebro.
6. Sobre todo, en qué condiciones tengo que trabajar para que mis colaboradores y yo podamos usar mejor nuestro cerebro, para que el cerebro límbico dé paso al cortical y nuestras respuestas sean más elaboradas, más emocionales, más humanas.

Las conclusiones y descubrimientos²⁵⁶ sobre cómo funciona el cerebro de los profesionales resultan muy relevantes en cuatro ámbitos:

1. Toma de decisiones y resolución de problemas. El neuromanagement investiga el funcionamiento del córtex prefrontal durante la toma de decisiones y gestión de conflictos, aportando una información que ayuda a los líderes a mejorar sus respuestas ante estas situaciones.
2. Control emocional ante situaciones de estrés. En entornos de crisis o de alto estrés, la neurociencia ha demostrado que tiene mayor peso una correcta gestión emocional que la capacidad intelectual o técnica del individuo, desarrollando herramientas que nos ayudan a afrontar estas circunstancias.
3. Colaboración y trabajo en equipo. Las emociones influyen tanto a nivel interno como en nuestras relaciones con los demás, por lo que saber por qué se producen determinadas respuestas y actitudes es especialmente importante para los líderes.
4. Adaptación al cambio. Otra de las áreas de estudio del neuromanagement se enfoca en desvelar la relación entre el control de la mente y la atención cognitiva creada en el sistema límbico para conseguir herramientas más eficaces en la adaptación a nuevos escenarios.

²⁵⁵ Iglesias, F., Revista online RRHH Digital, 2020, <http://www.rrhhdigital.com/editorial/49677/que-es-el-neuromanagement>.

²⁵⁶ Según exponen David Rock y Al H. Ringleb en su artículo *The emerging field of NeuroLeadership*, *NeuroLeadership Journal*, 1, 2008, pp. 3-19.



Con la aplicación del neuromanagement en las organizaciones podemos mejorar en las siguientes áreas:

- a. Generación de eficiencia en la toma de decisiones.
- b. Reducción del riesgo de adoptar medidas erróneas.
- c. Aumento de la autoconfianza en el personal, generando un mejor ambiente en la organización.
- d. Potenciación del trabajo en equipo, mayor adaptabilidad a los cambios.

Todas estas medidas implican una mejora de la gestión y en consecuencia de la rentabilidad en las organizaciones.

Los programas de neuromanagement²⁵⁷ pueden implementarse en organizaciones de cualquier fin y tamaño, especialmente en áreas como:

Alta Dirección

Sin duda que los CEOs son los primeros en beneficiarse de esta herramienta, a través de la cual se les ayuda a identificar los mecanismos intelectuales y emocionales que interfieren en la toma de decisiones; y se les entrena para que hagan un mejor manejo de este aspecto aun en contextos de cambio y crisis, algo que caracteriza el actual mundo del management.

Gestión del Cambio

Uno de los grandes desafíos de las organizaciones del siglo XXI, es realizar y adaptarse a los cambios de forma exitosa. El neuromanagement proporciona una guía efectiva para hacer que las personas y equipos de trabajo superen la resistencia y acepten los cambios de manera más fácil y con buenos resultados.

Recursos Humanos

En varias ocasiones, la gestión del capital humano representa un gran reto para muchas organizaciones. Ante ello, el neuromanagement provee de herramientas para realizar una mejor selección de acuerdo con el perfil neurocognitivo necesario para cada puesto, lo cual garantiza una mayor eficacia en la elección de un candidato. Además, en el caso del personal que ya trabaja en la organización, permite implementar programas de entrenamiento con el fin de desarrollar las habilidades necesarias para mejorar el desempeño de determinada función.

²⁵⁷ Como indica Meza, H.M. en su artículo *Neuromanagement: Una alternativa para una exitosa gestión Organizacional*, 2016, <https://www.infosol.com.mx/wordpress/neuromanagement-una-alternativa-para-una-exitosa-gestion-organizacional/>.

Por tanto, se puede concluir que el neuromanagement es un modelo de gestión que permite desarrollar nuevas formas de conducir cualquier tipo de organización generando mayores sinergias y eficiencias.



CAPÍTULO 4. EL FACTOR HUMANO Y LA GESTIÓN EMOCIONAL.

En este capítulo presentamos el enfoque de la gestión emocional desde el punto de vista del factor humano.

Profundizaremos en el concepto de capital emocional como parte de la gestión emocional, introduciendo conceptos como el Homo Economicus. Se analizarán además los principales riesgos psicosociales y los aspectos motivacionales. Abordaremos la importancia de los factores psicológicos del control y la influencia de los sesgos en el auditor. Cerraremos el capítulo profundizando en como influye la inteligencia emocional en la auditoría del fraude.

4.1 EL ASPECTO HUMANO DE LA GESTIÓN EMOCIONAL: EL CAPITAL EMOCIONAL

En la gestión de recursos humanos²⁵⁸, como ya se ha comentado anteriormente, se utilizan distintos conceptos del capital, en referencia a los aspectos intangibles, presentándose diferentes acepciones. Se habla de capital humano para hacer referencia a la formación, conocimientos, habilidades y experiencias acumuladas por una persona.

El primer economista²⁵⁹ clásico que implementó el concepto capital humano fue SMITH, quien en su obra pionera “La riqueza de las naciones”, propuso una similitud entre los hombres y las máquinas productoras. Más tarde, otros autores consideraron el concepto implementado por SMITH, entre ellos MILL y BENTHAM, hasta la contribución de MARSHALL. La concepción del capital humano, a pesar de ser considerada por autores como PETTY, CANTILLON, MARSHALL, FISHER y VON THUNER, nunca fue desarrollada en el marco de una estructura teórica sólida, al menos hasta la mitad del siglo XX, gracias a las obras pioneras de MINCER (1958), SCHULTZ (1960) y BECKER (1964). Dichas obras aportaron una teoría económica sobre el capital humano que se basaba principalmente en los años de escolaridad y en la experiencia profesional, variables que explican las funciones de ingreso individuales (Dirección General para la Cooperación al Desarrollo, 2008).

²⁵⁸ Este tema ha sido tratado en el artículo de Tato, L. En *El factor emocional en auditoría* publicado en la revista Auditoría Pública nº 44, 2008, pp.75-85.

²⁵⁹ Pérez-Fuentes, D.I., Castillo-Loaiza, J.L., *Capital humano, teorías y métodos: importancia de la variable salud*, Econ. soc. territ vol.16 nº 52, 2016, pp.651-673.

BECKER (1964), define la teoría del capital humano “como el conjunto de las capacidades que un individuo adquiere por acumulación de conocimientos generales o específicos, de savoir-faire, etc.”²⁶⁰

En el capítulo 3.3, se han definido los conceptos de capital intelectual, capital humano y capital social. El capital psicológico, está constituido por las capacidades psicológicas positivas y el desarrollo de las habilidades adquiridas para la mejora del rendimiento y de la competitividad.

Se define el capital psicológico positivo²⁶¹ como un estado de desarrollo psicológico positivo individual que se caracteriza por: (1) tener confianza (autoeficacia) para asumir y realizar el esfuerzo necesario para tener éxito en tareas difíciles; (2) hacer atribuciones positivas (optimismo) sobre el éxito actual y futuro; (3) perseverar hacia las metas y, cuando sea necesario, redireccionar los caminos hacia dichas metas (esperanza) para tener éxito; y (4) cuando uno se vea acosado por los problemas y adversidades, mantenerse y recuperarse (resiliencia) para alcanzar el éxito (LUTHANS, YOUSSEF y AVOLIO, 2007).

También se utiliza²⁶², tal y como se ha comentado anteriormente, el concepto de capital emocional de la organización para referirse al conjunto de capacidades y recursos emocionales innatos y adquiridos, que poseen la organización y las personas que trabajan en ella, que determinan las relaciones entre sus miembros y con el exterior. Este expresa el estado de ánimo de la organización y está vinculado con los principios de la inteligencia emocional porque determina la predisposición afectiva de la organización.

En esta tesis se analizará la relación entre auditoría y control con la gestión emocional, estableciendo la relación que se puede observar entre estos dos ámbitos. Este no es el enfoque de lo que se consideraría por los psicólogos una auditoría emocional, que consistiría en una revisión de la salud emocional de una organización (aquí se incluye desde una familia a una organización) con el fin de valorar el grado de bienestar de la misma. En la auditoría emocional, tal y como en este trabajo se concibe, se analizaría el conjunto de los recursos humanos, desde los niveles inferiores hasta la alta dirección, con el fin de detectar

²⁶⁰ Valencia Rodríguez, M., *El capital humano, otro activo de su empresa Entramado*, vol. 1, nº 2, julio-diciembre, 2005, pp. 20-33.

²⁶¹ Azanza, G., Domínguez, África, Moriano, J., & Molero, F. (2013) Capital psicológico positivo. Validación del cuestionario PCQ en España, en la revista *Anales de Psicología / Annals of Psychology*. Vol. 30 nº. 1, 2014, pp. 294-301.

²⁶² Barrio Tato, L. En *El factor emocional en auditoria* publicado en la revista *Auditoria Pública* nº 44, 2008, pp.75-85



puntos débiles (como son los elementos emocionales tóxicos, las falsas apariencias, los problemas psícolaborales, la mala comunicación...) así como los puntos fuertes (buen clima laboral, líderes efectivos, enfoque hacia la responsabilidad social...) y se establecerían procesos de mejora para el cumplimiento de los objetivos de la organización.

La auditoría emocional²⁶³ es una herramienta que permite detectar las carencias emocionales críticas, entre otras cosas, los niveles de miedo y el sentimiento de pertenencia. Debe existir un compromiso de la dirección con la gestión emocional y las organizaciones deben reconocer estos dos sentimientos organizacionales básicos y gestionarlos, mediante planes de comunicación interna y formación.

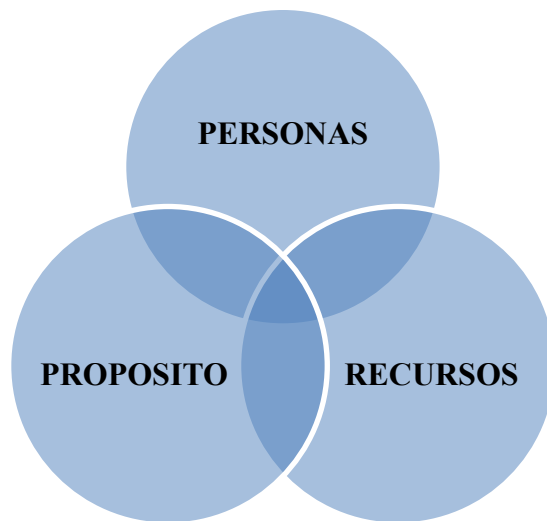
El ejercicio de una auditoría emocional debería ser realizado fundamentalmente por psicólogos, con el apoyo de auditores, que aportarían la técnica y la metodología de esta disciplina. Pero no será éste el objeto de esta tesis, ya que lo que pretende es ampliar el trabajo actual del auditor con la aportación de la gestión emocional, enfoque que en este caso se propone desde el estudio de la metodología COSO. Por tanto, se hablará de control y gestión emocional y no de auditoría emocional.

Uno de los aspectos importantes²⁶⁴ en la valoración del personal consiste en fomentar su crecimiento estableciendo conexiones internas, a cuyo fin se pueden destacar tres tipos de conexiones para un eficaz desempeño. En primer lugar, es primordial conectar a personas entre sí, para favorecer el crecimiento personal y profesional tanto individual como colectivo. En segundo lugar, es importante conectar a las personas con un sentido de propósito, en la medida que ello implica una conexión con la visión, misión, valores y estrategia de la organización. Finalmente, debe existir una conexión de las personas con los recursos, que deben ser los adecuados para la realización del trabajo.

²⁶³ Según García Ribas C. en “Auditoría emocional. La metodología que nos permite detectar las carencias de comunicación que generan hostilidad en las organizaciones”, 2006, pp.2-4.

²⁶⁴ Barrio Tato, L. En *El factor emocional en auditoría*, publicado en la revista Auditoría Pública nº 44, 2008, pp.75-85

Figura 35. Conexiones en la valoración del personal



Fuente: Barrio Tato, L., *El Factor emocional en Auditoría*, 2008.

Una buena gestión del conocimiento²⁶⁵, que se considera clave en el éxito organizacional, se puede ver amenazada por una deficiente gestión emocional. Además, existen muchos elementos que generan conflictos emocionales en las organizaciones: la falta de información, el nuevo marco de relaciones profesionales, la incorporación de la mujer al trabajo, las diferentes culturas de las organizaciones...En todos los conflictos se observa que se puede generar el sentimiento de miedo, que a veces no se quiere reconocer, aunque es fácil encontrarlo subyacente en la organización, y puede provocar que el individuo se cuestione el sentido de pertenencia a la misma. La gestión emocional es una innovación que puede contribuir a evitar el deterioro de la salud mental asociada al ámbito laboral y a que las organizaciones cumplan con la responsabilidad de generar entornos de certeza relativa, con directivos emocionalmente eficientes y empleados emocionalmente productivos.

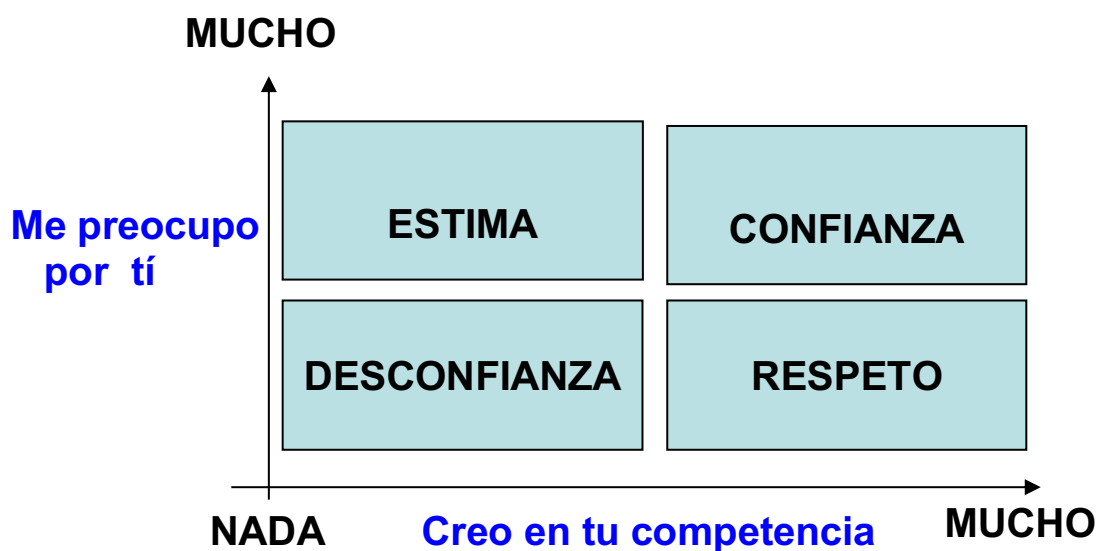
El valor de la confianza es básico en las relaciones humanas, pero tiene especial interés en la auditoría y el control interno. Los auditores, tanto internos como externos, han de gozar de la confianza del máximo nivel de la Dirección, a la vez que dentro del equipo de auditoría los superiores deben confiar en las personas que están bajo su dependencia. Sin esta base de confianza no es posible una gestión eficaz de auditoría, ya que las

²⁶⁵ Barrio Tato, L. op.cit en nota al pie anterior.

recomendaciones no tendrán la valoración necesaria para su implantación y por tanto la actividad sería un mero trámite para cubrir las apariencias.

La confianza²⁶⁶ en una persona implica creer en su competencia y preocuparse por ella, porque la suma de estas dos actitudes obtiene como resultado la valoración de la persona con respeto y estima a la vez, tal como se expone en el siguiente esquema. Cuando uno no se preocupa por la persona ni cree en su competencia, existe desconfianza. Si se preocupa por la persona, pero no se cree en su competencia, el sentimiento es de estima. Por último, si se cree en la competencia de la persona, pero no se preocupa uno por ella, existe simplemente respeto.

Figura 36. Liderazgo afectivo



Fuente: Jovell A. J. , “Liderazgo afectivo”, 2007.

La estima y el respeto son muy valiosos, pero no son suficientes para un adecuado control interno, sobre todo si se tiene en cuenta el papel de la gestión emocional.

Sin duda es importante la demostración de confianza por parte de los dirigentes políticos, los consejos directivos...en todas las esferas de la actividad, ya que probablemente sea éste uno de los conceptos clave desde la perspectiva del liderazgo afectivo. Las personas necesitan tener confianza para desempeñar su actuación: confianza en el líder, en la

²⁶⁶ Según Jovell A. J. en “Liderazgo afectivo”, 2007, p.35.

organización, en la misión, en la estrategia...y además necesitan sentir que se confía en ellas para desempeñar su trabajo con eficiencia y con suficiente motivación.

Los seres humanos ²⁶⁷ nos vemos constantemente implicados en decisiones intertemporales; obligados a decidir entre costos y beneficios que se encuentran distribuidos en el tiempo (Loewenstein y Elster, 1992; Loewenstein et al, 2003). La versión más común de este dilema es decidir entre beneficios menores disponibles inmediatamente y beneficios mayores disponibles luego de que cierto periodo, desde minutos hasta años, ha transcurrido. Los intereses de economistas y psicólogos convergen al estudiar cómo las manipulaciones conductuales pueden modular el valor subjetivo de costos y beneficios en decisiones intertemporales. Thaler²⁶⁸ fue el primero en demostrar un efecto de la magnitud del premio al mostrar cómo la pendiente del descuento temporal aumenta para beneficios pequeños. En el mismo trabajo Thaler describió por primera vez el efecto de la valencia de la recompensa de acuerdo con el cual las ganancias son descontadas de un modo más empinado que las pérdidas.

John M. Keynes, que fue uno de los primeros economistas en analizar las influencias psicológicas en los mercados financieros y las consecuencias para la macroeconomía en general, introdujo en la teoría económica la expresión *animal spirits*. La usa en su libro de 1936, *La Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, para referirse a la idea de que las decisiones no solo se toman de forma matemática sino que también dependen de la espontaneidad del ser humano.

Como indica KEYNES ²⁶⁹, “incluso aparte de la inestabilidad debida a la especulación, existe la inestabilidad debida a la característica de la naturaleza humana de que una gran proporción de nuestras actividades positivas dependen del optimismo espontáneo en lugar de una expectativa matemática, ya sea moral, hedonista o económica. Probablemente, la mayoría de nuestras decisiones de hacer algo positivo, cuyas consecuencias se extenderán durante muchos días, solo pueden tomarse como resultado de “espíritus animales”, de un impulso espontáneo de acción en lugar de inacción, y no como el resultado de un promedio ponderado de beneficios cuantitativos multiplicado por

²⁶⁷ San Martín, R., Isla, P., Melis, C., *Referencia temporal en el cerebro: una revisión crítica de las contribuciones de la neuroeconomía al estudio de la elección Intertemporal*. El Trimestre Económico, vol. LXXIX (2), nº 314, abril-junio, 2012, pp. 449-473.

²⁶⁸ Thaler, R., “Some Empirical Evidence on Dynamic Inconsistency”, *Economics Letters*, 8, 1981, pp. 201-207.

²⁶⁹ Keynes, J.M., *The General Theory of Employment, Interest, and Money*. Editorial Palgrave Macmillan, 1936, pp. 81-82.



probabilidades cuantitativas. Es seguro decir que la empresa que depende de las esperanzas que se extienden hacia el futuro beneficia a la comunidad en su conjunto. Pero la iniciativa individual solo será adecuada cuando los espíritus animales complementen y apoyen los cálculos razonables, de modo que la idea de la pérdida final que a menudo supera a los pioneros, como la experiencia nos lo dice a ellos y a ellos, se deja de lado cuando un hombre sano deja de lado la expectativa de muerte”.

Como indica el premio Nobel Thaler, el Homo Economicus será más emocional, con lo que quiere decir que los economistas dedicarán más atención al estudio de las emociones. ¿Cómo pueden incorporarse las emociones al análisis económico? El juego del ultimátum ofrece un ejemplo simple. En el juego del ultimátum se le entrega una suma de dinero, digamos US\$ 10, a un jugador, denominado Proponente, quien efectúa una oferta de una parte del dinero, X, al otro jugador, denominado Contestador. El Contestador puede o bien aceptar la oferta, en cuyo caso el Contestador recibe la suma X mientras que el Proponente obtiene US\$ 10 - X; o bien rechazar la oferta, en cuyo caso ambos jugadores no obtienen nada. Los resultados experimentales revelaron que las ofertas muy bajas (menos del 20% del total) son a menudo rechazadas. Hablando en términos muy generales, uno podría decir que los Contestadores reaccionan emocionalmente a ofertas muy bajas. Podríamos ser incluso más específicos y decir que reaccionan con indignación. Lo que es seguro es que los Contestadores no actúan para maximizar sus propios ingresos, en tanto que rechazan ofertas en las que recibirían una pequeña porción de dinero y en lugar de ello reciben cero. El modelo de justicia de Matthew Rabin (1993), que es un intento para explicar tal conducta (en especial, la resistencia a las ofertas injustas, está parcialmente basado en las emociones. Thaler concluye pronosticando que el Homo Economicus evolucionará en el Homo Sapiens²⁷⁰.

Es claro que en varios de los estudios²⁷¹ adelantados por Kahneman y Tversky (1979, 1982, 1984, 1996 y 2000) se ha discutido y evidenciado que los razonamientos de los seres humanos son mucho más complejos que los que propone el modelo de egoísmo maximizador. En tales estudios también se ha argumentado que los procesos cognoscitivos que involucran la percepción, la memoria, el lenguaje y la intuición, entre otros, son los que más se utilizan al hacer cálculos en transacciones económicas y; por último, se ha

²⁷⁰ Thaler, R., *From Homo Economicus to Homo Sapiens*, en *Journal of Economic Perspectives* 14, 2000, pp. 133-141.

²⁷¹ Esguerra, F.A., *Economía conductual, principios generales e implicaciones*. Cuadernos hispanoamericanos de psicología 1 enero - junio 2015, vol. 15 no. 1, pp. 67-72.

demostrado que existe una aversión a las pérdidas, que es particular en el proceso del pensar humano. Entre los factores cognoscitivos sobre los que trabajaron durante varios años Kahneman y Tversky, y con los que sustentaron en gran medida su teoría, se encuentran el de los heurísticos y el de los sesgos cognitivos. La idea central es que cuando las personas hacen juicios en condiciones de incertidumbre, por lo general se basan en “atajos” que simplifican el proceso más que en el procesamiento organizado, formal o probabilístico. Desde la lógica formal se asume que frente a un problema se utilizan estrategias que aseguran la resolución del mismo a partir del seguimiento de reglas específicas, mientras que los procedimientos heurísticos se dirigen a la solución del problema, sin una justificación estructurada particular; es decir, son juicios intuitivos que se basan en conocimiento parcial o en supuestos que pueden ser apropiados algunas veces, pero otras no. En otras palabras, no existe una lógica formal ni absoluta que los determina (Kahneman y Tversky, 1996, 2000).

4.2 FILOSOFIA DE GESTION Y RIESGOS PSICOSOCIALES.

La filosofía de gestión y el estilo de la Dirección, definen el modelo organizativo de la entidad, incluyendo la forma en que se asumen los riesgos, tal como se pone de manifiesto en la evaluación del ambiente interno de la organización. Esta filosofía, además de tener en cuenta la naturaleza de los riesgos aceptados, exige velar por la presentación de la información financiera y complementaria, de forma adecuada, así como que los sistemas de información sirvan para garantizar la imagen fiel de la organización; además, los flujos de comunicación de la Dirección habrán de llegar a todos los grupos de interés de la entidad.

La evaluación del riesgo consiste en una identificación y análisis de los factores que podrían afectar a la consecución de los objetivos y, con base en dicho análisis, determinar la forma en que los riesgos deben ser gestionados. Para la evaluación de los riesgos es preciso el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización, algo para lo que es imprescindible un estilo de gestión en el que impere la buena comunicación.

Este apartado va a centrar la atención en aquellos riesgos que son relacionados con la gestión emocional, como son los psicosociales.

**Figura 37. Riesgos psicosociales**

CULTURA ORGANIZACIONAL	COMUNICACIÓN INSUFICIENTE PLANTILLA REDUCIDA CAMBIOS ORGANIZACIONALES CONSULTA Y PARTICIPACION DISCRIMINACION
RELACIONES INTERPERSONALES	CALIDAD DE LIDERAZGO CONFLICTOS INTERPERSONALES INCIVISMO APOYO DEL COMPAÑERO APOYO SOCIAL
ROLES	AMBIGÜEDAD DEL ROL CONFLICTO DEL ROL
DESARROLLO DE CARRERAS	INSEGURIDAD CONTRACTUAL PROMOCIÓN DE OPORTUNIDADES FORMACIÓN
VIOLENCIA	ACOSO VIOLENCIA
JUSTICIA ORGANIZACIONAL	RECOMPENSA/RECONOCIMIENTO SALARIO JUSTO PROMOCION EQUITATIVA GESTIÓN DE CONFIANZA SISTEMA DE REMUNERACIONES

Fuente: Moreno Jiménez, B y Báez León, C., “Factores y riesgos psicosociales, formas, consecuencias, medidas y buenas prácticas”, 2010.

Los riesgos psicosociales²⁷² consisten en interacciones entre el trabajo, su medio ambiente, la satisfacción en el trabajo y las condiciones de organización, por una parte, y por la otra, las capacidades del trabajador, sus necesidades, su cultura y su situación personal fuera del trabajo, todo lo cual, a través de percepciones y experiencias, puede influir en la salud, en el rendimiento y en la satisfacción en el trabajo.

El cuadro anterior de riesgos recoge las categorías que han sido evaluadas en 35 sistemas de vigilancia de factores psicosociales, de acuerdo con el estudio de MORENO JIMÉNEZ y BÁEZ LEÓN citado.

²⁷² Según Moreno Jiménez, B. y Báez León, C. en “Factores y riesgos psicosociales, formas, consecuencias, medidas y buenas prácticas” , 2010, p. 5.

Pero además, existen otros aspectos que hay que tener en cuenta²⁷³, derivados de circunstancias que exigen una atención especial como son los siguientes factores de riesgo, a valorar desde la óptica del factor humano y de la gestión emocional:

1. Los cambios en el entorno operacional, por modificaciones de leyes o porque se modifica el entorno económico.
2. La presencia de nuevos empleados, que han de integrarse en la organización y que pueden poner excesivo énfasis en la consecución de resultados, sin tener en cuenta la importancia de las actividades de control.
3. Un alto nivel de rotación de personal, así como la ausencia de sistemas de formación y supervisión, pueden incidir en problemas importantes de control, lo que ha de tenerse en cuenta en el sistema de gestión.
4. El crecimiento rápido de la organización también se plantea como un contexto en el que los cambios de equipo de responsables y supervisores pueden no ser efectivos por no mantener el adecuado de control.
5. Las nuevas tecnologías posibilitan que se modifiquen los controles internos, para garantizar que los activos y los procesos presenten los mínimos riesgos a asumir.
6. Los nuevos productos, las nuevas actividades, así como las que se realizan en el extranjero, con un tipo diferente de filosofía y personalidad, son otro punto de interés especial.
7. Las reestructuraciones internas, que suelen venir acompañadas de reducciones de personal y las reorganizaciones internas, son aspectos que hay que tener muy en cuenta sobre todo por los riesgos psicolaborales que pueden acarrear.

Para prevenir las consecuencias negativas²⁷⁴, derivadas de las emociones mal reguladas por el trabajador, hay que tener en cuentas las siguientes consideraciones:

- a. La frecuente expresión de emociones no sentidas favorece la aparición de efectos negativos, como el burnout.

²⁷³ Coopers & Lybrand , "Los nuevos conceptos del control interno (COSO)". Díaz de Santos ,1997, pp.59-60.

²⁷⁴ Algunos de estos aspectos están contemplados en trabajos realizados por los autores Moreno Jiménez, B. en su obra "Factores y riesgos psicosociales, formas, consecuencias, medidas y buenas prácticas", p. 140 y Rubio Jiménez, J.C., en "Fuentes de estrés, síndrome de burnout y actitudes disfuncionales en orientadores de instituto de enseñanza secundaria", 2003, p. 227.



- b. Si la actuación del trabajador le produce disonancia cognitiva que se asocia con agotamiento emocional, se precisa facilitar las situaciones de menor costo cognitivo para aliviar el agotamiento.
- c. Expresar emociones positivas tiene menos efectos negativos que ocultar emociones negativas. Cuando uno se ve obligado a ocultar emociones negativas, puede ser recomendable una reelaboración cognitiva de la situación.
- d. El fomento del apoyo social entre el grupo de trabajo es enormemente valioso, porque contribuye a aliviar el estrés.
- e. Es necesario el entrenamiento emocional del personal y el reconocimiento de sus propias emociones, empatía y habilidades de comunicación. Concretamente, el entrenamiento en inteligencia emocional, a la que nos venimos refiriendo, parece ser una intervención eficaz.

Cuando se contempla el factor emocional, la Dirección deberá tener presente en su filosofía de organización el problema del aislamiento o la falta de integración de alguno de los miembros, que suele estar provocado por problemas de comunicación y de confianza entre los integrantes del grupo.

Esta situación, dificulta la colaboración necesaria para el trabajo en equipo, por lo que para incentivar la apertura entre los miembros de los grupos de trabajo es conveniente facilitar la mayor información en todos los sentidos: la información que se tiene sobre nosotros mismos (que puede ayudar a los demás a conocernos) así como la información que se tiene de los demás, según nuestra percepción, porque será una ayuda útil para ellos y para la mejora de la organización en su conjunto. La ventana de Johari, es una herramienta de psicología cognitiva creada por los psicólogos José Luft y Harry Ingham, que se muestra a continuación, y que es aplicable a este tipo de interacción en las comunicaciones.

Figura 38. La ventana de Johari

LA VENTANA DE JOHARI	
ÁREA LIBRE	ÁREA CIEGA
INFORMACIÓN CONOCIDA POR UNO MISMO Y POR LOS DEMÁS	INFORMACIÓN DESCONOCIDA POR UNO MISMO PERO CONOCIDA POR LOS DEMÁS
ÁREA OCULTA	ÁREA DESCONOCIDA
INFORMACIÓN CONOCIDA POR UNO MISMO Y DESCONOCIDA POR LOS DEMÁS	INFORMACIÓN DESCONOCIDA POR UNO MISMO Y LOS DEMÁS

Fuente: Fritzen, Silvino Jose. La ventana de Johari: ejercicios de dinámica de grupo, de relaciones humanas y de sensibilización, 1987, p.5.

La ventana de Johari, es uno de los modelos más útiles para describir el proceso de la interacción humana. En este modelo, cuatro áreas o "ventanas," dividen el conocimiento personal en cuatro tipos, representado por cuadrantes que determinan las siguientes áreas: libre, ciega, oculta y desconocida.

A través de la toma de conciencia²⁷⁵ que se produce por medio de la comunicación, es posible promover un cambio positivo de actitudes. Para lograr una adecuada comunicación, es aconsejable tener en cuenta las claves que afectan al estado emocional de quienes se comunican:

1. Tratar de encontrar puntos de afinidad, que faciliten el acercamiento antes de plantear las posturas enfrentadas.
2. No abordar los temas conflictivos "en caliente", dejando pasar el tiempo necesario para debatirlos en calma.
3. Centrarse en el problema en cuestión, evitando remover acontecimientos pasados y la dispersión en asuntos colaterales insustanciales.
4. Cuidar el lenguaje corporal, mirando a los ojos y asintiendo con nuestros gestos, para mostrar comprensión e interés por la otra persona.

²⁷⁵ Barrio Tato, L., Barrio Carvajal, S., *El factor emocional en auditoría (II)*, Revista Auditoría Pública nº 49, 2009, pp.75-85.



5. El lenguaje no verbal implica también que la postura física transmite el mensaje con seguridad y con ademanes suaves pero firmes, así como trabajar el dominio de la palabra y la voz (volumen, tono, ritmo, modulación...)
6. Reconocer los propios errores, sin que por ello se sienta herido nuestro orgullo.
7. Evitar el uso en la discusión de las palabras “nunca” y “siempre”, que suponen una generalización y amplificación innecesarias del debate.
8. Procurar transmitir las ideas más importantes con mensajes cortos, fáciles de recordar y de interiorizar, a modo de “consignas” elementales.
9. No tratar de tener siempre la última palabra.

Las competencias de la Dirección en el abordaje de la ERM contemplan la supervisión de la gestión de riesgos, en general, así como las actuaciones correspondientes en materia de riesgos emocionales y psicosociales, que desde la óptica del factor humano exigen un plus de responsabilidad.

4.3 ASPECTOS MOTIVACIONALES

La motivación es un proceso dinámico e interno, que mueve a realizar unas conductas y a no ejecutar otras, dependiendo de las necesidades, deseos o pulsiones.

Se puede concebir a la motivación²⁷⁶ como aquellos "procesos que dan cuenta de la intensidad, dirección y persistencia del esfuerzo de un individuo para conseguir una meta".

La motivación intrínseca, es la que se produce sin que intervenga un estímulo externo, aunque está influenciada por los posibles incentivos existentes para la realización de la tarea, así como por el grado de dificultad de ésta. Según CSIKSZENTMIHALYI, cuando existe congruencia entre los retos o desafíos que se presentan y las competencias y habilidades personales (capacidad de enfrentarse al reto) se produce la situación de flujo (flow), que consiste en un estado de concentración en el que se muestra una implicación absoluta del sujeto en la actividad, que fluye sin trabas, absorto por la tarea.

El flow²⁷⁷ se define como “Una sensación de que las propias habilidades son adecuadas para enfrentarse con los desafíos que se nos presentan, una actividad dirigida hacia unas metas y regulada por normas que, además, nos ofrece unas pistas claras para saber

²⁷⁶ Según define, Robbins, S.P en “Comportamiento organizacional”, 2004, p.175.

²⁷⁷ Definición de Csikszentmihalyi en “Una psicología de la felicidad”, 1998, p.115.

si lo estamos haciendo bien. La concentración es tan intensa que no se puede prestar atención a cosas irrelevantes.”

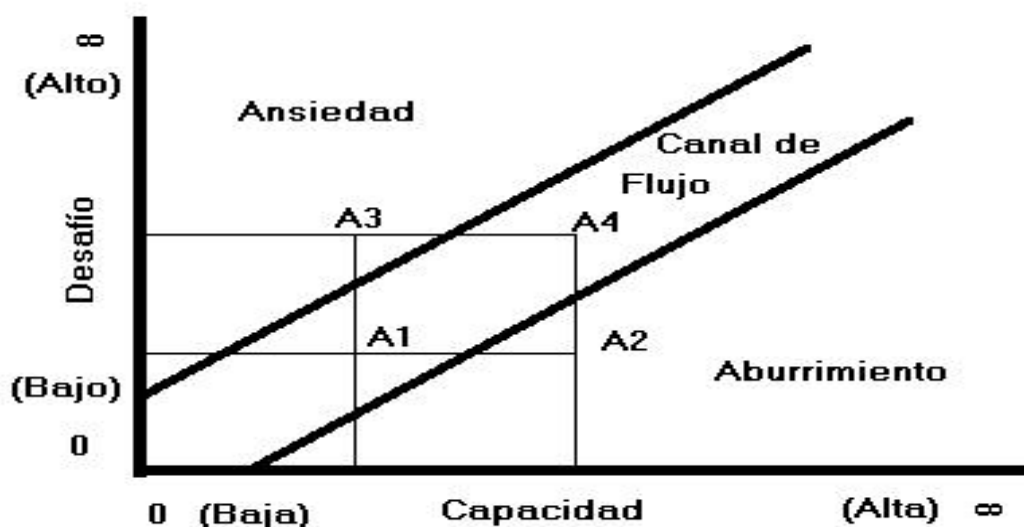
El estado de flujo ²⁷⁸ representa un pico de autorregulación, el punto de aprovechamiento máximo de las emociones al servicio del rendimiento o el aprendizaje. Permite canalizar las emociones positivas para realizar una tarea con energía. En ese estado estamos concentrados y sentimos una alegría espontánea, un éxtasis incluso.

En esta circunstancia, que se expone en la figura siguiente, elaborada por SANZ APARICIO en “Psicología de la motivación”, no existe ansiedad (como la que se refleja en el punto A3) que se manifiesta cuando el desafío de la tarea es muy elevado en relación a la percepción de las propias competencias; ni tampoco existe aburrimiento (como se observa en el punto A2) que se produce en el caso contrario. En la zona en que están equilibrados el desafío y la capacidad del individuo (A1 y A4) aparece el denominado canal de flujo.

Cuando se está motivado intrínsecamente, se buscan situaciones con un grado óptimo de desafío, de tal manera que, si se presentan incrementos graduales de dificultad de una tarea, es posible que se vaya mejorando la capacidad sin reducir el nivel de flujo óptimo, es decir, manteniendo su nivel motivacional en el desempeño de sus funciones. Esto se convierte en un instrumento de la Dirección para la mejora de la formación de los empleados, adaptada a los niveles de motivación individual.

²⁷⁸ Goleman, D. en “El cerebro y la inteligencia emocional”, 2011, pp.100.

Figura 39. Estado de flujo



Fuente: Sanz Aparicio, M. T. Et. al “Psicología de la motivación”, 2009.

Una forma de medir la motivación es por medio de la fuerza motivacional²⁷⁹, que es el grado en que una persona está dispuesta a emplear su energía para lograr un objetivo.

Se define así: $F=E \cdot V$

F= Fuerza motivacional.

E= Expectativa de la persona sobre los resultados.

V= Valor de refuerzo o nivel de importancia que tiene la tarea para la persona.

(Se pueden definir rangos de valor de estos parámetros de cero a uno)

Mediante una matriz como la que se presenta en la figura anterior, se pueden valorar las distintas fuerzas motivacionales de las personas que realizan un trabajo, en función de los valores de E y V. Si una persona (P1) no se ve capaz de realizar el trabajo su expectativa será nula ($E=0$) y si otra persona (P2) no tiene interés en la tarea, el valor será también cero ($V=0$) por lo que en cualquiera de estos dos casos no existirá motivación para la tarea.

En cambio, aquella persona (P3) que tiene alta expectativa, porque confía en su capacidad y a la vez tiene un alto valor de refuerzo, porque se siente motivado a realizar la tarea, acreditará el mayor valor de fuerza motivacional.

²⁷⁹ Según, Sanz Aparicio, M.T., Menéndez Balaña, F.J., Rivero, M.P. Conde, M., “Psicología de la motivación”. Editorial Sanz y Torres y UNED, 2009. p. 211.

Sería, por ejemplo, el caso en el que hay que decidir un candidato para hacer un trabajo de auditoría en un país extranjero, fuera de Europa, de otra cultura. La elección se haría en función de la fuerza motivacional de cada candidato, estimada según la expectativa (en qué cada candidato se interesa por el proyecto y espera poder cumplir el trabajo) y el valor de refuerzo (la importancia que para cada candidato tiene participar en el trabajo).

Figura 40. Matriz de fuerza motivacional

PERSONA	E	V	F
P1	0	V1	0
P2	E2	0	0
P3	1	0.5	0.5
P4	0.3	1	0.3
.....			

Fuente: Sanz Aparicio, M. T. y otros, "Psicología de la motivación", 2009.

Si tenemos los cuatro candidatos para encargarles el trabajo, de los que se descartan a P1 y P2 que tienen cero fuerzas motivacionales, supongamos lo siguiente: P3 se ve muy capaz de cumplir, en cuyo caso $E_3=1$, pero su interés es regular, porque por razones familiares no se muestra muy decidido a viajar, en cuyo caso suponemos que $V_3=0.5$. Se tendría que:

$$F_3 = E_3 \times V_3 = 1 \times 0.5 = 0.5$$

Si el otro candidato, P4 tiene un interés grande por viajar y realizar el trabajo, (siendo $V=1$) pero se ve poco capaz de cumplir (siendo $E_4=0.3$ por ejemplo) se tendría que:

$$F_4 = E_4 \times V_4 = 0.3 \times 1 = 0.3$$

De aquí resultaría que el mejor candidato sería P3, a pesar de no estar entusiasmado con realizar esta misión.

Cuando uno está sometido a fuerzas motivacionales de distinto signo, surge el concepto de disonancia cognitiva, formulado por FESTINGER, que se refiere a la tensión interna que percibe una persona por mantener dos pensamientos o cogniciones que están en conflicto o, también, por realizar una conducta que entra en conflicto con sus creencias.

La disonancia cognitiva²⁸⁰ impulsada por FESTINGER en 1957, establece que un sujeto puede atravesar por un malestar psicológico si sus pensamientos o ideas no son iguales a sus acciones, porque es una situación en la que las actitudes entran en conflicto con las creencias o comportamientos. Esto produce una sensación de incomodidad que lleva a una alteración en una de las actitudes, creencias o comportamientos para reducir el malestar y restaurar el equilibrio.

Al tratar estos conceptos debemos hablar del triángulo del fraude. Se está poniendo el foco en el vértice “quiere” del triángulo del fraude.

Figura 41. Triángulo del fraude



Fuente: Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., *Aspectos psicológicos de la auditoría del fraude*, 2018, pp.75-82.

Un ejemplo de disonancia cognitiva sería el caso del empleado que está cometiendo un fraude, cobrando comisiones por favorecer a un tercero; sus principios pueden entrar en conflicto con su afán de lucro, viéndose sometido a dos fuerzas opuestas, y apareciendo así la disonancia cognitiva. En estos casos, el individuo pretende buscar el equilibrio de su sistema cognitivo de alguna de estas maneras:

²⁸⁰ Según Rosero Barzola, C. y Montalvo Ruilova, H., *La disonancia cognitiva como factor motivador en las decisiones del consumidor: caso smartphones*. Universidad Politécnica Salesiana del Ecuador. Revista Retos, Vol. 5, nº 10, julio-diciembre 2015., p. 180.

- Cambiando su creencia inicial: Puede eliminar su idea de que robar es inmoral y sustituirla por la idea de que es correcto compensar lo que abusa la organización de él, según su criterio personal.
- Cambiando de conducta: Si se impone su conciencia, puede suprimir la actividad delictiva.
- Incorporando nuevos elementos cognitivos: Puede establecer un nuevo marco de pensamiento interpretando que la organización proveedora a la que favorece (y de la que cobra comisiones) es la que merece ser contratada, por lo que su actuación es correcta al apoyar a quien realmente lo merece, siendo irrelevante su compensación personal, que desde esta nueva óptica personal no sería una irregularidad grave.

Al valorar expectativas, nos estamos refiriendo a la convicción de que un hecho acompañará a otro hecho, en un momento futuro ya sea inmediato o a cierto plazo (por ejemplo, pulso el timbre y suena la campanilla).

En cambio, cuando se produce la convicción de que un hecho ha acompañado a otro en un tiempo pasado, estamos ante el concepto de “Atribución”²⁸¹ que se define como el proceso de inferir las causas de los acontecimientos o de los comportamientos, de manera que mediante el modelo atributivo de HEIDER se establecen relaciones directas de causa-efecto.

HEIDER²⁸² dice que el locus de causalidad, es decir, la localización de la causa que origina un acontecimiento, es fundamental para comprender por qué una persona se comporta de una manera concreta. Una dimensión propia de la causalidad es el locus de control, que se refiere a si la atribución es interna (la responsabilidad se atribuye al propio sujeto) o externa (la responsabilidad se atribuye a condiciones ambientales y externas, ajenas al sujeto).

Es muy probable que una persona con fuertes convicciones morales sufra un malestar interno si ejecuta una acción delictiva, lo que le puede llevar a realizar atribuciones externas, que un observador perspicaz puede intuir. Así, si comete algún tipo de fraude, necesita una justificación ante sí mismo, razonando, como se comentaba en el ejemplo anterior, que la organización lo explota y abusa de él, por lo que la misma es la responsable de su actuación,

²⁸¹ Según Sanz Aparicio, M. T. y otros en “Psicología de la motivación”, 2009, p. 219.

²⁸² Según Sanz Aparicio, M. T. y otros en op.cit., p. 219.



al no retribuirle lo que merece obtener de ella y de esta forma se ve forzado a buscar una compensación “justa”, a su criterio.

Si, por el contrario, el delincuente tiene un locus de atribución interna y se considera totalmente responsable de su actuación (por ejemplo, porque es un ludópata y necesita ingresos extras para gastan en el juego, siendo un problema que tiene asumido) estará sometido a la tensión de la disonancia cognitiva y no buscará responsables ajenos a su persona para analizar la causalidad de sus actos.

Conocer los mecanismos motivacionales puede ayudar a establecer el perfil de cada persona y a realizar previsiones sobre el tipo de atribuciones que desarrolla, para estimar posibles pautas de conducta. También puede ser muy válido este conocimiento para un enfoque proactivo del fraude, a la hora de asignar funciones al personal responsable de áreas de riesgo significativo. Las personas con atribuciones internas pueden ofrecer cierta confianza en la asunción de sus responsabilidades, que se atribuyen a sí mismos. Una atribución externa, en cambio, puede implicar un desvío del locus de causalidad hacia circunstancias ajenas al sujeto, eludiendo de alguna manera las propias responsabilidades, lo que supone un perfil menos fiable desde la perspectiva de confiabilidad en el control de sus tareas.

4.4 FACTORES PSICOLOGICOS DEL CONTROL EN AUDITOR Y AUDITADO

Un aspecto interesante al analizar la influencia de los factores emocionales en el control interno de la Administración Pública es la visión del control desde la perspectiva de la Psicología, ya que es un concepto muy estudiado en esta ciencia, que también ha sido desarrollado de forma exhaustiva en otras disciplinas de las que en cierta medida se nutre.

De acuerdo con la AMERICAN PSYCHOLOGICAL ASSOCIATION²⁸³, el término control se puede definir como autoridad, poder o influencia sobre eventos, comportamientos, situaciones o personas.

Por otra parte, GALIMBERTI²⁸⁴ destaca que el significado de este término depende del contexto en el que esté ubicado, exponiendo algunas de las disciplinas psicológicas en las que se aplica, con evidentes matices en su alcance.

²⁸³ APA Dictionary of Psychology. American Psychological Association.

²⁸⁴ Galimberti, U., “Diccionario de Psicología”. Siglo XXI Editores, 2002, pp. 252-253.

Psicología experimental

Se habla de control en relación con todos los procedimientos que permiten la verificación o la falsificación de un experimento mediante la repetición de todas las variables, con excepción de la que constituye el objeto de investigación, de manera que cualquier diferencia significativa entre la situación experimental y la de control puede rastrearse al efecto de las variables examinadas.

Psicología dinámica

El control se refiere a la capacidad de inhibición, por parte de la conciencia, de tendencias, pulsiones y deseos instintivos. Forman parte de este ámbito los estudios sobre los “circuitos automáticos de control psíquico” que no necesitan la intervención de la conciencia, como por ejemplo las reacciones compensatorias que aparecen después de una experiencia frustrante, las justificaciones racionales de la propia conducta, la atribución de la responsabilidad al otro y las formas de satisfacción sustitutivas.

Psicoanálisis

Se habla de “análisis de control” para referirse a la supervisión a la que se somete el analista en formación, confiando en un analista más experimentado.

Psicología social

Se habla de control a propósito de todos los mecanismos, implícitos y explícitos, mediante los cuales un grupo de personas o una sociedad completa ejerce su influencia en el comportamiento de los individuos que los integran, comprobando las conductas y las desviaciones.

Es esta expresión, en el ámbito de la Psicología Social, la que resulta adecuada para el objeto de este estudio. Entre los mecanismos de su metodología se considera que las personas regulan su comportamiento mediante ciclos repetidos de comparación de su estado actual con un estándar y actuando para reducir las discrepancias.

Cuando esta definición se refiere a la influencia del comportamiento de los individuos, es preciso tener presente la necesidad de autonomía de la persona, que ante la



posibilidad de sentir que puede ser restringida suele provocar reacciones defensivas y surge la reactancia psicológica. Se define²⁸⁵ como un estado motivacional dirigido a la restitución de comportamientos autónomos de la persona cuando éstos resultan amenazados. Estas situaciones pueden activar algunas reacciones alternativas, tales como conductas de oposición, realización de algún comportamiento que se asemeja al restringido, reaccionar agresivamente o mostrar una mayor adhesión al comportamiento amenazado. La reactancia estaría asociada positivamente con ciertas variables de la personalidad, tales como la independencia, la autonomía y la dominancia, mientras que lo estaría negativamente con la tolerancia y el espíritu gregario. Sin duda, la respuesta de la reactancia es uno de los aspectos que se pueden observar en las relaciones entre el trabajador y su jefe, así como entre auditor y auditado.

En el paradigma experimental de la reactancia psicológica²⁸⁶ el sujeto es expuesto a situaciones en las que espera tener elección sobre ciertas opciones. En el transcurso de la preparación experimental el sujeto comprueba que se ha eliminado su capacidad de elegir. Los principales parámetros de esta teoría son:

- a) Expectativa de libertad: el sujeto solo experimenta reactancia si cree que tiene cierto nivel de libertad. Esta creencia viene determinada por la experiencia anterior, la observación de otros o por valores normativos.
- b) Fuerza de la amenaza: la pérdida de la libertad produce más reactancia que la amenaza de pérdida.
- c) Importancia: valoración subjetiva de la libertad. A mayor valoración subjetiva, mayor nivel de reactancia.
- d) Implicaciones para otras libertades: implicaciones de la pérdida para conductas futuras.

Se refiere también Peña Molino a la indefensión aprendida (IA) que es el patrón conductual resultante de la exposición a una estimulación aversiva incontrolable. Citando a Seligman explica que, en la formulación sobre la IA, se proponen tres elementos

²⁸⁵ Chappa, H. y Dowd, E. T., *Influencia de la Reactancia Comportamental en la Interrupción Prematura del Tratamiento*. Revista Argentina de Clínica Psicológica, Vol. 17, n° 3, 2008, pp. 209-214.

²⁸⁶ Peña Molino, D., *Necesidad de control: análisis conceptual y propuesta experimental*. Revista Profesional Española de Terapia Cognitivo-Conductual, pp. 70- 91.

fundamentales para explicar las manifestaciones conductuales que observó en sus experimentos:

1. Información sobre la contingencia respuesta-resultado.
2. Representación de la contingencia (expectativa).
3. Conducta, siendo un elemento clave en la génesis de la IA el concepto de expectativa de control, ya que el valor real de la contingencia entre conducta y resultado es una propiedad del ambiente y no del sujeto. De hecho, es la carencia de control y no la estimulación aversiva el elemento clave en la génesis de este proceso.

Ejemplos de la indefensión aprendida encontramos en algunos de los problemas psicosociales, como el acoso, ya que la exposición repetida y continuada al maltrato y al desprecio por parte del agresor, provoca en la víctima un desgaste físico y psicológico enorme que le lleva a esta situación de desamparo, que le lleva a pensar que no puede hacer nada para que la situación cambie, porque se siente indefensa e impotente, y cree que no puede hacer nada, porque el control de la situación no depende de ella.

Entre los conceptos destacables de este trabajo se incluye la autorregulación, que es el control de nuestros estados, impulsos y recursos internos. La autorregulación se puede definir como un “proceso formando por pensamientos autogenerados, emociones y acciones que están planificadas y adaptadas cíclicamente para lograr la obtención de los objetivos personales”²⁸⁷

La Teoría de la Autorregulación de Kuhl ²⁸⁸ examina el control consciente de la acción, analizando los procesos cognitivos que median entre la intención y la ejecución real de la acción. Distingue dos orientaciones de control de la conducta: al proceso y al resultado. La primera involucra una supervisión permanente del estado actual para reducir el “gap” entre éste y el objetivo establecido, incitando a cumplir el cometido individual de la mejor manera posible. Esta orientación se vincula a emociones positivas y a incentivos internos. Por otra parte, la orientación al resultado se orienta hacia la meta en sí misma, comparando su ejecución con un estándar concreto que debería alcanzarse. En este caso, los sujetos

²⁸⁷ Zimmerman, B. J., “Attaining self-regulation: A social cognitive perspective”. In M. Boekaerts, P. R. Pintrich y M. Zeidner (Eds.), *Handbook of self-regulation*, 2000, pp. 13- 40.

²⁸⁸ Kuhl, J., *Feeling versus being helpless: Metacognitive mediation of failure-induced performance deficits*. En F. Weiner & R. H. Kluwe, (Eds.): *Metacognition, motivation, and understanding*. Hillsdale, NJ: Erlbaum, 1987, pp. 217-235.



pueden experimentar estados de afectividad negativa, que actúan desviándose respecto de la meta propuesta, impidiendo así el desarrollo de óptimo de la actividad.

A pesar de que Kuhl se refiere al control consciente de la acción, es importante prestar atención a la existencia de pruebas, cada vez más convincentes, de que son los procesos inconscientes en muchas ocasiones los que controlan la realización de nuestros actos²⁸⁹. Esto plantea una reflexión filosófica sobre la base de que si realizamos actos en los que influyen factores que nuestro razonamiento consciente desconoce, entonces cabe poner en tela de juicio que seamos realmente responsables de nuestros actos. Sin embargo, afirma Damasio, que los procesos inconscientes están, en una parte sustancial y de diversas maneras, sujetos a un control y a una orientación consciente porque la conciencia no se deprecia porque existan procesos inconscientes, sino que, al contrario, amplía el campo de su acción.

Otro aspecto del estudio del control en psicología es el papel de la motivación, que se puede ver afectada ante potenciales limitaciones que afecten al libre albedrío de la persona. En este sentido, el estudio de la motivación ha sido aplicado a diversos ámbitos de la vida cotidiana, asociándola a la conducta y los afectos. En las últimas tres décadas ha tenido lugar el surgimiento y desarrollo de la psicología de la motivación y la emoción y se ha ido desarrollando una de las teorías que cuenta actualmente con un reconocimiento de sus constructos teóricos para explicar la motivación, que es la Teoría de la Autodeterminación (TAD)²⁹⁰ de Edward Deci y Richard Ryan, que definen la autodeterminación como la capacidad de un individuo para elegir y realizar acciones en base a su decisión. Las personas autodeterminadas se ven a sí mismas como las iniciadoras de su propia conducta, seleccionan los resultados y eligen una línea de actuación que las lleve a lograr esos resultados. La TAD es una teoría general de la motivación y la personalidad que ha evolucionado durante los últimos treinta años a través de cinco mini-teorías, que explica VARGAS TÉLLEZ²⁹¹.

²⁸⁹ Damasio, A., “Y el cerebro creó al hombre”. Ed. Círculo de Lectores por cortesía de Ediciones Destino, 2010, pp 401-403.

²⁹⁰ Delgadillo Salazar, K. M., “La orientación futura de estudiantes de nivel medio superior en función de las metas de vida y su relación con la autoeficacia, la motivación y la influencia social” Universidad autónoma de nuevo león. Monterrey. México, 2016, p. 34.

²⁹¹ Vargas Téllez, J. A., *Implicaciones de la teoría motivacional de la Autodeterminación en el ámbito laboral Motivational implications of the theory of Selfdetermination in the workplace*. Revista Electrónica Nova Scientia, n° 9 Vol. 5, 2012, pp. 154-175.

1. La teoría de necesidades básicas²⁹², que aborda el impacto de las necesidades psicológicas básicas de autonomía, de competencia y de relación, en el funcionamiento general de la persona y su desarrollo saludable. Diversos estudios encontraron que la percepción de la satisfacción de las necesidades psicológicas básicas se asocia con un mayor bienestar psicológico²⁹³. Nuevas investigaciones advierten, sin embargo, sobre la necesidad de poner atención en los efectos recíprocos entre los componentes de esta última secuencia, puesto que la relación entre tales variables resulta siempre compleja y dinámica.
2. La teoría de la evaluación cognitiva, que tiene como objetivo especificar los factores que explican la variabilidad de la motivación intrínseca.
3. La teoría de integración orgánica, que pretende detallar las formas de motivación extrínseca y los factores contextuales que promueven o impiden la interiorización e integración de éstos en la regulación de las conductas.
4. La teoría de las orientaciones de causalidad que conceptualiza las orientaciones de causalidad como aspectos relativamente duraderos de las personas, que caracterizan el origen de la regulación y el grado de libre determinación de su conducta. La competencia y la autodeterminación están unidas en el sentido de que la competencia se tiene que dar en el contexto de la autodeterminación para poder influir en los procesos motivacionales intrínsecos. La competencia²⁹⁴ se refiere a sentimientos de efectividad que se generan cuando la persona asume desafíos óptimos, siendo hábil para generar cierto impacto sobre el ambiente. En relación con la autonomía, los individuos necesitan sentir que pueden elegir e implementar sus propias acciones, asumiendo cierto control sobre las consecuencias. Asimismo, mientras aumenta la competencia se incrementa la autonomía. Los sujetos precisan experimentar que están involucrados en interacciones con otros significativos, conectándose con ellos en vínculos de cuidado y de atención.

²⁹² Deci, E. L. & Ryan, R. M., *Self-determination theory: A macrotheory of human motivation, development and health*. *Canadian Psychology*, 49, 2008, pp. 183-185.

²⁹³ Stenling, A., Lindwall, M., & Hassmén, P., *Changes in perceived autonomy support, need satisfaction, motivation, and well-being in young elite athletes*. *Sport, Exercise, and Performance Psychology*, 4, 2015, p.p. 50-61.

²⁹⁴ Faye, C. & Sharpe, D., *Academic motivation in university: The role of basic psychological needs and identity formation*. *Canadian Journal of Behavioral Science*, 50, 2008, pp. 189-199.

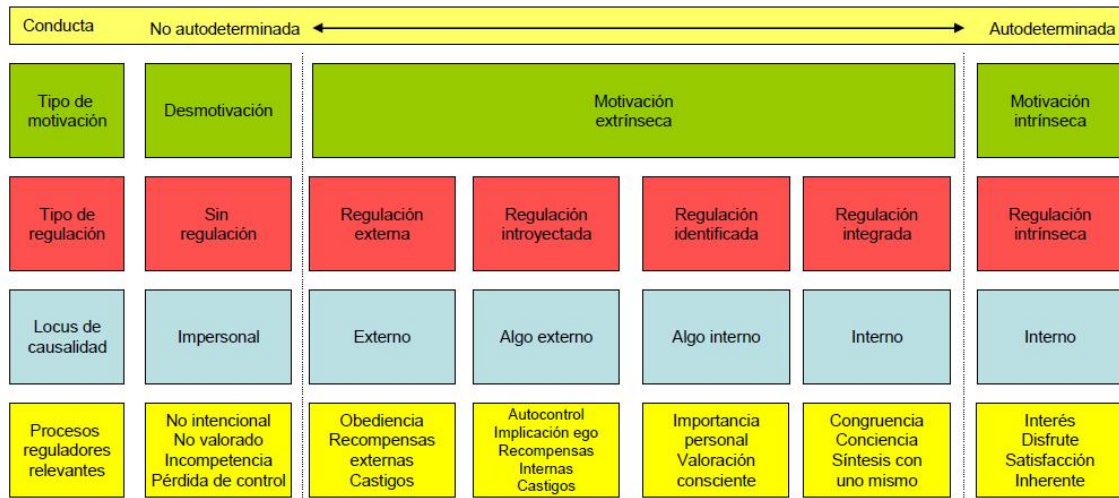


5. La teoría del contenido de metas, que surge de las distinciones entre metas intrínsecas y extrínsecas y su impacto en la motivación y el bienestar. Así, por ejemplo, las metas extrínsecas, tales como el éxito financiero, la apariencia y la popularidad o fama, han sido específicamente contrastadas con metas intrínsecas como las relaciones personales, el crecimiento personal, donde las primeras se asocian a bajos niveles de bienestar.

Algunos estudios, de acuerdo con Vargas Téllez, han mostrado que las metas intrínsecas cuando están relacionadas con metas extrínsecas tienen como resultado una mejor salud, bienestar y rendimiento. El enfoque del análisis de las aspiraciones ha sido en términos de su intensidad o importancia. A estas aspiraciones otros investigadores las refieren como necesidades o motivos. Así mismo, han encontrado que cuando las necesidades se han visto frustradas, la gente tiende a adoptar metas de tipo extrínsecas que llevarán a indicadores externos, más que sentimientos internos, los cuales resultan de la satisfacción de la necesidad. Desde este enfoque se interpreta que las aspiraciones extrínsecas son un tipo de necesidad sustituta que proveen poca o ninguna satisfacción y que las personas las persiguen debido a la no satisfacción de las necesidades reales. Cuando las metas extrínsecas son perseguidas, tienden a enmascararse como si se persiguiera la satisfacción de necesidades básicas, por lo cual fallan al alcanzar la integración o bienestar personal, aun cuando estas metas extrínsecas se hayan alcanzado.

En la subteoría de la Integración Orgánica, se establece una taxonomía donde la motivación se estructura en forma de un continuo que abarca los diferentes grados de autodeterminación de la conducta, como se muestra en la figura siguiente. Este continuo de la motivación abarca desde la conducta no autodeterminada, hasta la conducta autodeterminada. El recorrido de un tipo de conducta a otra abarca tres tipos fundamentales de motivación: la desmotivación, la motivación extrínseca y la motivación intrínseca. A su vez, cada uno de estos tipos de motivación tiene su propia estructura y está regulado por el sujeto de forma interna o externa.

Figura 42. Subteoría de la integración orgánica



Fuente: Delgado Salazar, K.M., op. cit., 2016.

Para completar el modelo, hay que indicar que cada uno de los tipos de motivación está determinado por una serie de procesos reguladores, como pueden ser valores, recompensas, autocontrol, intereses, diversión, satisfacción, etc. A continuación se describen los diferentes niveles de motivación propuestos.

- **Desmotivación.** En un extremo del continuo de autodeterminación se encuentra la desmotivación. Se corresponde con la falta absoluta de motivación, tanto intrínseca como extrínseca. La desmotivación hace referencia a la falta de intencionalidad para actuar.
- **Motivación extrínseca.** Está determinada por recompensas o agentes externos. Dentro de la Teoría de la Integración Orgánica, la investigación ha determinado cuatro tipos de motivación extrínseca: regulación externa, regulación introyectada, regulación identificada y regulación integrada.
- **Motivación intrínseca.** Se puede definir como aquella relacionada con la necesidad de explorar el entorno, la curiosidad y el placer que se experimenta al realizar una actividad, sin recibir una gratificación externa directa. El desarrollo de la actividad en sí misma constituye el objetivo y la gratificación, suscitando también sensaciones de competencia y autorrealización. Un aspecto importante de la conducta intrínsecamente motivada es el interés por realizar la actividad propia y las necesidades de competencia y autorrealización subsisten incluso después de haberse alcanzado la meta.



Desde la sociología de las emociones se ha criticado la teoría de la elección racional²⁹⁵ por ser más una metáfora que una representación exacta de los eventos, habiendo sido cuestionada en las últimas décadas porque las emociones deben ser vistas como una parte integral del proceso de toma de decisiones. Se argumenta que los costes y los beneficios de la mayoría de las acciones no se pueden conocer más que después de que la acción se concluya, por lo tanto, no existe información relevante para tomar una decisión con base en un cálculo. El autor sostiene que la función de las emociones es precisamente la resolución de problemas y la anticipación sobre si una experiencia va a ser placentera o dolorosa, positiva o negativa.

Al abordar la cuestión de las percepciones de autonomía y control en auditor y auditado, es preciso dejar constancia de que existe una clara relación entre el rol que desempeña una persona y su comportamiento, que ayuda a comprender cuestiones tales como las razones que hacen que los individuos actuemos de una determinada manera y no de otra, o que explican por qué existen personas a las que tratamos con mayor respeto y por qué no se comportan los individuos de la misma manera en distintos puestos de trabajo. Existen diversos experimentos en Psicología Social que abordan este tema, tratados por autores relevantes como Asch, Milgram y Zimbardo, entre otros.

En este campo resulta muy interesante el Experimento de la Cárcel de Standford que se llevó a cabo en el año 1970 por Philip Zimbardo²⁹⁶, estudiando cómo el entorno y la adopción de un rol concreto podían cambiar a los individuos y los grupos. Para ello, el equipo de investigación de Zimbardo procedió a la búsqueda de un grupo de estudiantes dispuestos a participar en el que nueve adoptarían el papel de reclusos y los otros nueve de guardias, mientras que los seis participantes restantes no adoptarían ningún rol, salvo que tuvieran que realizar una sustitución, si fuera necesario.

El experimento tuvo por objeto determinar de qué manera la adopción de un rol podía influir y modificar nuestro comportamiento y, a tal fin, se acondicionaron los sótanos de la

²⁹⁵ Corduneanu, V. I., *Emociones en contexto electoral y atención a política en medios: ¿inteligencia afectiva o evaluación cognitiva?* Perspectivas de la comunicación. Perspectiva Común volumen 12 n° 2. Temuco, 2019, pp. 57-87.

²⁹⁶ Ormart E., Lima N., Navés F. y Pena F., *Problemas éticos en la experimentación psicológica. Asch, Milgram y Zimbardo en cuestión.* International Journal on Subjectivity, Politics and the Arts Revista Internacional sobre Subjetividad, Política y Arte Vol. 9, septiembre 2013, pp. 15-32.

Facultad creando una cárcel con celdas claustrofóbicas. Al principio del experimento, los roles no se interiorizaron en los participantes, pues tanto presos como guardias se realizaban bromas recíprocamente, no obstante, a partir del segundo día, las cosas cambiaron, y los reclusos se revelaron ante los guardias.

Sin entrar en más detalles, ya que existe amplia bibliografía explicando los pormenores de los sucedido, la conclusión del experimento puso de relieve que la asignación de un determinado rol a un individuo puede suponer un cambio de actitud y/o comportamiento en su personalidad, precisamente porque, en ocasiones, algunos pierden su identidad y se convierten en personas totalmente diferentes a lo que son.

En el proceso de percepción social²⁹⁷, influyen diferentes factores asociados tanto al perceptor como a la persona percibida, que de forma gráfica se resumen en el siguiente cuadro.

Figura 43. Proceso de percepción social

VALOR DEL ESTIMULO	SIGNIFICADO EMOCIONAL	MANEJO DE LA IMPRESION
ACENTUACION Exageración perceptiva de las características de un estímulo con respecto a otros	PERSPICACIA PERCEPTIVA Estar más atento a la información positiva si esperas consecuencias favorables	CONGRACIAMIENTO Intentos de ensalzamientos hacia quien queremos alterar a favor su proceso perceptivo
EFEECTO HALO Generalizar una característica positiva de un estímulo al conjunto	DEFENSA PERCEPTIVA Tendencia a ignorar información si esperas consecuencias negativas	INTIMIDACION Intento de coacción /amenaza hacia quien queremos alterar a favor su proceso perceptivo

Fuente: Elaboración propia basada en Arias Castilla, C. A., 2006.

²⁹⁷ Arias Castilla, C. A., *Enfoques teóricos sobre la percepción que tienen las personas*. Horizonte Pedagógico, Volumen 8, nº 1, 2006, pp. 9-22.



Existen, al margen de las percepciones individuales, ideas socialmente preconcebidas por parte del auditado, así como posturas determinadas por parte del auditor, que determinan un marco de creencias de tipo racional, emotivo y conductual, que caracteriza la función de auditoría. En este sentido es conveniente analizar estas creencias que, con intensidad variada, suelen presentarse y condicionan el vínculo Auditor-Auditado.

Cuando existen unas creencias predeterminadas sobre otros, nos enfrentamos al concepto de prejuicio social, que implica una actitud negativa hacia un determinado grupo social o hacia sus miembros, por el hecho de pertenecer a ese grupo. El prejuicio se define²⁹⁸, como “una actitud negativa hacia un grupo social o hacia una persona percibida como miembro de ese grupo”. Según Allport²⁹⁹, "el hombre tiene una propensión al prejuicio que radica en su tendencia normal y natural a formar generalizaciones, conceptos, categorías, cuyo contenido representa una simplificación excesiva de su mundo de experiencias"

Por otra parte, Eagly y Chaiken definen el prejuicio como una tendencia psicológica que se expresa mediante la evaluación de una entidad u objeto concreto, con cierto grado de favorabilidad o desfavorabilidad.

Entre los elementos que caracterizan la estructura del prejuicio se distinguen tres:

- El componente afectivo, que está definido por los sentimientos como estados de ánimo y reacciones emocionales que experimentan las personas, en relación con los objetos de su actitud y que en el prejuicio se supone que suelen ser reacciones negativas.
- El componente cognitivo es el que surge del conocimiento que se cree que se tiene sobre el objeto actitudinal, es decir por las creencias ya sean positivas o negativas previas. En el caso de ser negativas estamos ante el concepto de estereotipo.
- El componente conductual es el que hace referencia a la intención de conducta o acciones que las personas llevan a cabo en relación con el objeto actitudinal. Este componente es el que en ocasiones genera la discriminación, como conducta que niega a individuos o grupos de personas una igualdad de trato; este

²⁹⁸ Montes Berges B., *Discriminación, prejuicio, estereotipos: conceptos fundamentales, historia de su estudio y el sexismo como nueva forma de prejuicio*. Iniciación a la investigación, revista electrónica de la Universidad de Jaén, nº3, 2008, pp-1-16.

²⁹⁹ Allport, Gordon W., “La naturaleza del prejuicio”. Buenos Aires: Ed. Eudeba, 1968.p. 43.

comportamiento no se basa en capacidades o méritos de la persona ni en su conducta sino en su pertenencia al grupo.

Se asume que normalmente hay un alto grado de consistencia entre los componentes afectivos, cognitivos y conductuales del prejuicio. A partir de esta premisa, se analizan algunas creencias que se pueden observar en el proceso de auditoría, entendiendo como creencias: supuestos, preconcepciones, prejuicios, sensaciones, sentimientos, etc., que se atribuyen a la función de auditoría y al rol del auditor y del auditado. Entre otras, pueden identificarse las siguientes, de acuerdo con el estudio de CARNERO³⁰⁰ que ponen de manifiesto posiciones que pueden constituir un obstáculo al desarrollo óptimo de la función de auditoría.

Figura 44. Percepciones y creencias en el proceso de auditoría



Fuente: Elaboración propia

Entre las creencias y percepciones del auditado se pueden destacar estas dos:

- Animadversión propia de la condición humana: “A nadie le gusta sentirse controlado, evaluado o criticado, ni calificado; a nadie le gusta que le digan que se está equivocando y mucho menos cuando está convencido de que pone todo lo necesario para su realización”. Esta circunstancia, que genera percepciones de

³⁰⁰ Carnero, S., *Perfiles y roles del auditor valores que harán sustentable a la auditoría en el futuro*. Ponencia presentada en el VIII Congreso Latinoamericano de Auditoría Interna y Administración de Riesgos-CLAIN. La Habana, Cuba, 19 al 21 de mayo de 2004, pp. 327-349.



sentirse amenazado, puede conducir al auditado a tener comportamientos de enfrentamiento, quizás solapado, que se caracterizan por: rechazo, inquietud, actitud defensiva y, en ocasiones actitudes competitivas, que intentan probar la capacidad del auditor para formular tal o cual observación.

- Sentimientos de desigualdad del auditado, que le lleva a interpretar que, en ocasiones, el auditor adopta una postura de superioridad, no por la posible diferencia jerárquica establecida, sino por el uso abusivo de su situación de controlador. Esta relación de desigualdad propicia distancias y dificulta las tareas a compartir, el intercambio y el enriquecimiento mutuo y de la tarea.

Entre las percepciones del auditor se pueden destacar las siguientes:

- Aplicación de un enfoque orientado exclusivamente hacia la “inspección” conforme a criterios de la auditoría tradicional de las primeras etapas de la historia, cuyos objetivos primarios se centraban en la detección de irregularidades, ejerciendo un rol «policial», que castiga, que es indiferente y distante del auditado y que actúa menoscabando la estima del mismo. Las consecuencias de esta orientación es que se produce en el auditado sensación de indefensión, agravio, resentimiento y decepción, dificultando la finalidad que se pretende, con los nuevos enfoques de control interno, de hacer partícipes del proceso a todas las personas de la organización.
- Insuficiente reconocimiento hacia la labor del auditado, que puede observarse en cierta inclinación a detectar errores, fallos o resaltar aspectos negativos de la gestión, omitiendo el señalamiento de las cuestiones positivas. Esto provoca en el auditor miedo a que se exhiban sus debilidades, lo que conlleva actuaciones que limitan el suministro de información o la ocultan, o demoran la colaboración durante la auditoría, en el convencimiento que de este modo les va a ir mejor.
- Desconocimiento o incompreensión del entorno complejo en el que se trabaja el auditado, ejercitando con insensibilidad la aplicación de la normativa sin tener en cuenta otros aspectos que influyen en el ambiente laboral del mismo. En esas ocasiones, se proponen procedimientos que no pueden implantarse porque, en las tareas diarias, el tiempo de respuesta a los problemas es primordial. Este distanciamiento entre auditor y auditado, provoca en éste falta de confianza y credibilidad hacia la función.

- Diferencia de valoración por parte del auditor en cuanto a la ponderación de los riesgos y las consecuencias de los incumplimientos que percibe el auditado. Ante la formulación de propuestas preventivas que mitiguen los riesgos, el auditado puede estimar los posibles impactos negativos de un potencial evento como algo poco probable de acontecer. Esta idea, lleva a concebir la auditoría como actividad molesta, que agrega tareas innecesarias y es inoportuna, lo que genera sensación de falta de comprensión, escepticismo e incertidumbre.

En cuanto a las creencias sobre la función auditoría, se pueden señalar, de acuerdo con Carnero, los siguientes tópicos:

- Existencia de poder y atribuciones del auditor, inherente a la función, que genera falta de reciprocidad con relación al auditado. El poder de la función de evaluar le otorga, con independencia de la jerarquía, mayores atribuciones que el auditado, por lo que se pone de manifiesto una situación de falta de paridad. En el auditor se hace visible esa supremacía y la consecuencia lógica es que frente al poder se produce resistencia y oposición.
- Aspecto invasivo de la función, porque el auditor demanda atención, fija prioridades, establece tiempos, formula requerimientos, pide pruebas, ocupa espacios de otros y distrae los tiempos ajenos imprevistamente.
- El perfil evaluador, calificador y de investigación de responsabilidades, sitúa al auditor en un plano de superioridad, aunque las decisiones de la organización respecto de estos temas exceden de la función específica de su trabajo. No obstante, su intervención posibilita la aplicación de sanciones y, como consecuencia, acrecienta la distancia en la relación entre auditor y auditado, generando en éste sentimientos negativos como temores, inseguridades y cierto grado de vulnerabilidad.

En un estudio de técnicas basadas en la neurociencia como instrumento de apoyo en el trabajo de auditoría³⁰¹, se presentan estas herramientas de apoyo en la recolección y

³⁰¹ Castro, K., Machado, A. y Rojas, A., “Técnicas basadas en neurociencia como herramienta de apoyo en la recolección de evidencia para las firmas de ubicadas en el municipio Girardot, del Estado Aragua. Universidad de Carabobo Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. República Bolivariana de Venezuela, 2011, pp. 80-92.



análisis de evidencia por las firmas de auditoría, y se proponen técnicas para el autocontrol emocional de los auditores.

Técnicas para el Autocontrol Emocional de los Auditores

1. Técnica. Identificación de Emociones Negativas. Permite al auditor desarrollar la habilidad de identificar cuándo una emoción es negativa y contrarrestarla antes de que se presente
2. Técnica. Generar la emoción que se necesita. Esta técnica aporta herramientas destinadas a facilitar el camino a varias emociones, se trata de generar nuevas emociones en las personas, construyéndolas en base a lo que se desea
3. Técnica. Cambiar la emoción que aflora: Con esta técnica los auditores aprendan a darse cuenta de que están sintiendo una emoción incómoda para modificarla en la emoción que desea, siendo recomendable sobre todo para momentos de ira, enfado o tristeza.

Técnicas de Apoyo en la Recolección y Análisis de Evidencia

1. Técnica. Rapport: Esta técnica de PNL es el proceso por el que se establece y mantiene una relación de confianza y comprensión mutuas entre dos o más personas, que facilita la comunicación; para ello, debe comenzarse entablando una conversación donde exista la confianza de intercambiar pensamientos e ideas, entre otros puntos de vista y poco a poco influir, persuadir a la otra persona hasta que obtenga el cambio deseado. Mientras más eficaz sea el rapport que utilices mayor será el logro conseguido.
2. Técnica. Pops: Este modelo significa probar, operar, probar, salir, y se concentra en los patrones sensoriales repetidos en una estrategia conductual determinada.
3. Técnica. Entendiendo el lenguaje corporal: Esta técnica consiste en que se debe estar atento a las expresiones corporales, principalmente relacionadas con las manos, los brazos y los ojos, que son una rica fuente de información no verbal.
4. Técnica. Anclaje: Es usar cualquier representación del ambiente de control que desencadene otra representación, o serie de representaciones (estrategia en la experiencia).
5. Técnica. Acompasamiento: Adoptar partes de la conducta de otra persona para establecer o mejorar entendimiento. El acompasamiento se produce de manera progresiva a través del lenguaje corporal bien sea de manera gestual (expresión

del cuerpo, posturas, ademanes) o en la forma de ocupar el espacio (distancia o proximidades establecidas por las personas que entablan un proceso de comunicación).

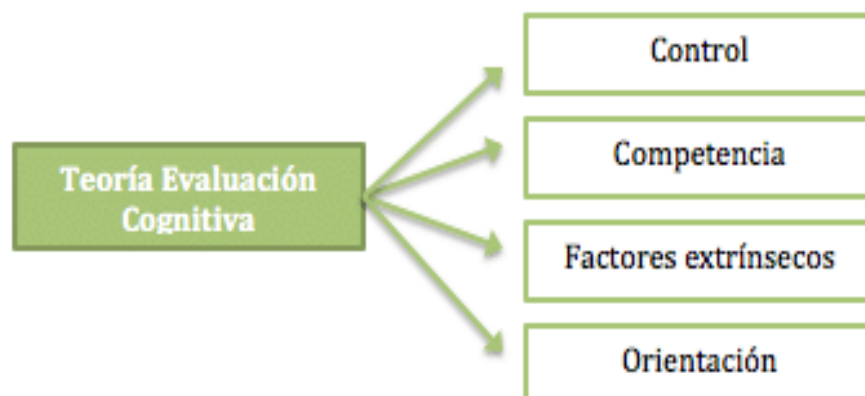
En la interacción de auditor y auditado, juega un papel importante la Teoría de la Evaluación Cognitiva³⁰² que plantea que la motivación intrínseca es la que permite que haya más gusto y mejor desempeño en la actividad realizada y para incrementarla se pueden emplear elementos extrínsecos como el elogio verbal y la retroalimentación sobre las competencias. La sensación de control y el desarrollo libre de la tarea, permite que haya mejor compromiso con la organización lo que, a su vez, mejora la creatividad, productividad, satisfacción y equilibrio personal, ayudando a reducir los niveles de estrés y miedo.

Esta teoría, tal como explican Moreno y Martínez, propone cuatro elementos básicos que sirven para explicar y predecir el nivel de motivación intrínseca de una persona y pueden resumirse así:

- Control. Cuando los individuos participan en una actividad que han elegido y sobre la que tienen control, mejorará la motivación intrínseca. Pero si existe alguna percepción de control por un factor externo, esta motivación probablemente disminuirá.
- Competencia. La competencia indica cómo se siente el individuo con respecto a determinados dominios de su vida. Cuando se da a las personas mayor control y capacidad de elección dentro del ambiente de la actividad, es probable que la motivación intrínseca aumente.
- Factores extrínsecos. Aquellos factores que se perciben como informativos respecto a la competencia percibida y la retroalimentación positiva promueven la motivación intrínseca; mientras que los factores extrínsecos que se perciben como elementos de control, o la desmotivación percibida como incompetencia, disminuyen la motivación intrínseca.
- Orientación. En los individuos motivados hacia la tarea tendrá una mayor influencia la motivación intrínseca, ya que toman parte en ella por el goce de la actividad, mientras que aquellos con una orientación hacia el ego probablemente no estarán intrínsecamente motivados, ya que sienten mayor presión y control para mantener su autoestima

³⁰² Moreno, J.A. y Martínez, A., *Importancia de la teoría de la autodeterminación en la práctica físico-deportiva: fundamentos e implicaciones prácticas*. Cuadernos de Psicología del Deporte Dirección General de Deportes-CARM 2006. Vol. 6, núm. 2, 2006, pp. 39-54.

Figura 45. Teoría de evaluación cognitiva



Fuente: Moreno, J.A. y Martínez, A., 2006.

En este sentido, el valor del libre albedrío de la persona se inscribe en la Teoría de las Necesidades Psicológicas Básicas (BPNT por sus siglas en inglés) que plantea que el bienestar o malestar psicológico que sentirá un individuo vendrá determinado por el nivel de satisfacción o frustración de las necesidades psicológicas de autonomía³⁰³, competencia y relación que sienta en un determinado contexto. Para el desarrollo adecuado de la persona, es necesaria la satisfacción de estas tres necesidades psicológicas básicas. La exigencia de autonomía, responde a la necesidad del individuo de percibirse a sí mismo como generador de sus propias acciones, lo que aplicado al ámbito de la auditoría significa que un auditado sentirá su necesidad de autonomía más satisfecha si percibe o piensa que la superioridad (se pueden incluir aquí sus jefes directos y también los auditores que evalúan sus cometidos) le permite elegir, modificar o controlar algunas de las tareas que debe realizar, o si observa que las iniciativas que toma, son bien valoradas, aumentando así la responsabilidad de sus acciones.

Como afirma PÉREZ MESA³⁰⁴ la auditoría como parte vital de la administración requiere en sí misma la aplicación sistemática y ordenada de las técnicas de la conducta, estableciendo que, más bien que dar consejos para ser rechazado o encontrar que solo es

³⁰³ Lidón Mars Aicart, M. (2015) "Asociaciones entre el Estilo Controlador del Entrenador y el Malestar de los Jugadores de Fútbol Base". Facultad de Psicología. Universidad de Valencia. p 43.

³⁰⁴ Pérez Mesa, R., "La auditoría, un fenómeno transaccional". Contaduría Universidad de Antioquía, 1982, pp. 81-89.

válido para quién lo da, es más apropiado ayudar a las personas a desarrollar su propia autonomía en el desempeño armónico y adecuado de sus funciones dentro del marco de las políticas establecidas; que nuestra necesidad de reconocimiento de estímulos psicológicos, gobierna la mayoría de nuestras actividades promoviendo los estímulos positivos incondicionales y los condicionales para las buenas actuaciones; tratando de eliminar los estímulos

La inclinación del ser humano hacia la consecución de la satisfacción de las necesidades a menudo se ve obstaculizada en los entornos controladores, donde se promueve el malestar a través de la frustración de las necesidades. La conducta del trabajador y las reacciones emocionales del auditado pueden generar emociones negativas disfuncionales que se convierten en riesgos emocionales del individuo³⁰⁵, que sin duda tendrán incidencia en la organización. A continuación, se analizan algunos de estos riesgos potenciales.

Inconsciencia

La inconsciencia, que es la ausencia de conocimiento de uno mismo, se refiere a la carencia de conciencia de los propios estados internos, recursos e intuiciones. Este riesgo es la antítesis de la competencia emocional que Goleman define como “conciencia de uno mismo” que incluye las subcompetencias emocionales: conciencia emocional, valoración de uno mismo y confianza en uno mismo.

Se manifiesta el problema de inconsciencia en los siguientes aspectos.

- Ausencia de conciencia emocional, al no reconocer las propias emociones y los efectos de las mismas.
- Valoración inadecuada de uno mismo, desconociendo las fortalezas y debilidades propias.
- Falta de confianza en uno mismo, que se manifiesta por la inseguridad en la valoración que hacemos sobre nosotros mismos y nuestras capacidades.

Desorden

El riesgo de desorden sería una consecuencia de la ausencia de autorregulación, por la dificultad del individuo para controlar los propios estados, impulsos y recursos internos.

³⁰⁵ Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., “Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos”. Ediciones pirámide, 2020, p.87.



Es la antítesis de la competencia emocional que Goleman define como “autorregulación” que incluye estas subcompetencias emocionales: autocontrol, confiabilidad, integridad, adaptabilidad e innovación.

Se manifiesta por los siguientes aspectos:

- Falta de autocontrol, por la escasa capacidad de manejar adecuadamente las emociones y los impulsos conflictivos.
- Falta de confiabilidad, por falta de fidelidad a los criterios de integridad y sinceridad.
- Falta de integridad, por la incapacidad para asumir la responsabilidad de la propia actuación.
- Falta de adaptabilidad, por la inflexibilidad para afrontar los cambios.
- Falta de innovación, al no sentirse cómodo y abierto ante las nuevas ideas, enfoques e información.

Desmotivación

Este riesgo es una consecuencia de las dificultades que puede tener una persona al poner en acción las tendencias emocionales que guían o facilitan el logro de nuestros objetivos. Es la antítesis de la competencia emocional que Goleman define como “motivación” que incluye estas subcompetencias emocionales: motivación de logro, compromiso y optimismo.

Se manifiesta en los siguientes aspectos:

- Ausencia de motivación de logro, al no esforzarse por mejorar o satisfacer un determinado criterio de excelencia.
- Falta de compromiso, al no secundar los objetivos de un grupo u organización.
- Falta de iniciativa, por escasa prontitud para actuar cuando se presenta la ocasión.
- Ausencia de optimismo, que se caracteriza por no tener persistencia en la consecución de los objetivos ante los obstáculos y los contratiempos.

Incomprensión

Este riesgo es una falta de comprensión de los demás, por carecer de conciencia de los sentimientos, necesidades y preocupaciones ajenas, que son propias de las personas que asumen los puntos de vista de otras personas y se interesan activamente por las cosas que les

preocupan. Es la antítesis de la competencia emocional que Goleman define como “empatía” que incluye estas subcompetencias emocionales: comprensión de los demás, orientación hacia el servicio, aprovechamiento de la diversidad y conciencia política.

Se manifiesta en los siguientes aspectos:

- Falta de orientación hacia el servicio, por no ser capaz de anticiparse, reconocer y satisfacer las necesidades de los clientes.
- Escaso aprovechamiento de la diversidad, al no saber aprovechar las oportunidades que nos brindan los diferentes tipos de personas.
- Ausencia de conciencia política, por la incapacidad para darse cuenta de las corrientes emocionales y de las relaciones de poder subyacentes en un grupo.

Insociabilidad

Este riesgo es una consecuencia de la falta de habilidades sociales que se requieren para desarrollar la capacidad de inducir respuestas deseables en los demás. Es la antítesis de la competencia emocional que Goleman define como “habilidades sociales” que incluye estas subcompetencias emocionales: influencia, comunicación, liderazgo, catalizador del cambio, resolución de conflictos, colaboración, cooperación y habilidades de equipo.

Se manifiesta en los siguientes aspectos:

- Ausencia de poder de influencia, por no saber utilizar tácticas de persuasión eficaces.
- Defectuosa comunicación, por no estar capacitado para emitir mensajes claros y convincentes.
- Falta de liderazgo, por falta de aptitudes para inspirar y dirigir a grupos y personas
- Escasa habilidad para catalizar el cambio, por no tener habilidades para iniciar o dirigir los cambios.
- Incapacidad para la resolución de conflicto, por escasa capacidad de negociar y resolver conflictos.
- Dificultad para la colaboración y cooperación, no siendo capaces de trabajar con los demás en la consecución de una meta común.
- Escasas habilidades de equipo, por no ser capaces de crear la sinergia grupal en la consecución de metas colectivas.



Existe una clara vinculación entre riesgos emocionales individuales y problemas psicosociales, por lo que procede presentar un resumen de las posibles patologías de este tipo que pueden sufrir los trabajadores.

Existen también riesgos emocionales organizacionales,³⁰⁶ que los diferenciaremos de los individuales en que se ven muy afectados por el ambiente laboral, el tipo de gestión de la organización y el estilo de dirección. Entre ellos se incluyen:

- El miedo.
- La incomunicación.
- La toxicidad.
- Los riesgos psicosociales, a los que se ha hecho referencia anteriormente.
- Los riesgos reputacionales.

Este grupo de riesgos genera costes directos e indirectos que se pueden originar en distintas áreas de la empresa, como consecuencia del impacto de aquellos que puedan acaecer. La lista de riesgos emocionales organizacionales puede ser tan amplia como se quiera, en función del perfil de la organización y de su situación en el mercado, así como del análisis que al realizar una auditoría emocional se estime en cada caso.

Los aspectos psicológicos de las relaciones entre auditor y auditado implican la existencia de diferentes roles entre ambos y, consecuentemente, la existencia de creencias y percepciones distintas. El análisis conductual de estas relaciones origina la aparición de riesgos desde el punto de vista emocional en ambos perfiles, así como potenciales riesgos organizacionales, como los que se han señalado en los párrafos anteriores, consideraciones que hay que tener en cuenta en el contexto en el que se desarrolla esta tesis.

4.5 LOS HEURÍSTICOS Y LOS SEGOS EN EL AUDITOR

Uno de los factores a resaltar respecto al juicio del auditor es que debe ejecutar su trabajo de forma imparcial, esto significa que debe emitir opiniones sin ningún prejuicio que forme sesgos o inclinaciones, que puedan influir en la objetividad de su análisis. Es por esto la importancia que tienen los sesgos en la toma de decisiones del auditor ya que el juicio de auditoría se puede ver influido por este motivo.

³⁰⁶ Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., “Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos”. Ediciones pirámide, 2020, p. 97.

Se ha de tener siempre en cuenta que, a la hora de tomar una decisión³⁰⁷ frente a una problemática que genera incertidumbre, la persona se encuentra irremediamente sujeta a la valoración de las alternativas, fase en la cual se evalúan las consecuencias que pueda traer consigo cada una de esas opciones, ya sean positivas o negativas, para luego elegir la alternativa más acertada a la solución del problema de decisión, con lo que finalmente se pretende valorar los resultados del proceso, en relación con la efectividad de la resolución del problema.

Desde hace algunos años³⁰⁸ el estudio de la toma de decisiones realizado especialmente en el marco de la Teoría de la Decisión ha ido ampliando los conocimientos empíricos sobre la materia a través de investigaciones y estudios que han ofrecido explicación a muchas de las preguntas que habitualmente se hacían. Una de esas preguntas tenía que ver con que, si la toma de decisiones de los ejecutivos era solo de tipo racional, o en cambio también existía algo de intuición y emoción al momento de decidir.

KAHNEMAN plantea algo muy importante para cualquier persona que toma decisiones, es decir cuándo confiar en nuestras intuiciones y cuándo no, cómo aprovechar los beneficios del pensamiento lento y cómo protegernos de los fallos mentales que nos crean problemas. Nos ofrece una revolucionaria perspectiva del cerebro³⁰⁹ y explica los dos sistemas que modelan cómo pensamos. El sistema 1 es rápido, intuitivo y emocional, mientras que el sistema 2 es más lento, deliberativo y lógico. A modo de síntesis Chahin resume las siguientes ideas:

- Sistema 1: es intuitivo; opera sin ningún esquema de pensamiento, es lo primero que viene a la mente.
- Sistema 2: es racional; tiene asociada una actividad mental completa y un trabajo de análisis.
- El sistema 2 requiere atención y esfuerzo por parte de la persona.
- Dentro del sistema 2 también tenemos pensamientos que no nos implican mayor esfuerzo. El solo hecho de mirar, leer algo, percibir el contexto, ya nos brinda información que incorporamos.

³⁰⁷ Castro, A. et al., *Nivel de sesgos cognitivos de representatividad y confirmación en estudiantes de Psicología de tres universidades del Bío-Bío*. Propósitos y representaciones, Vol. 7, N° 2, 2019, pp. 210 – 239.

³⁰⁸ Chahin, T., *El impacto de los trabajos de Daniel Kahneman en la administración*. Ciencias Administrativas, n° 7, Universidad Nacional de La Plata, Argentina, 2016, pp.49-56.

³⁰⁹ Kahneman, D., “Pensar rápido, pensar despacio”, 2013, p. 3.



- Una de las funciones del sistema 2 es observar y controlar las acciones planteadas por el sistema 1.
- Se hicieron investigaciones para determinar si hay relación entre el pensamiento y el autocontrol, clasificando a las personas por su autocontrol y capacidad cognitiva.

Kahneman y Tversky (1973) desarrollaron su propia perspectiva de racionalidad limitada³¹⁰. Según estos autores los procesos de juicios intuitivos no solo eran más simples de los que exigían los modelos racionales, sino que eran categóricamente de una clase diferente. Así, describieron tres heurísticos con fines generales que son la accesibilidad, la representatividad y el anclaje o ajuste, que subyacen a muchos juicios intuitivos bajo incertidumbre. Aunque la intuición heurística se distingue de los procesos de razonamiento formativo por pautas de juicios sesgados, los heurísticos en sí mismos son procedimientos de estimación que de ningún modo son irracionales. Son respuestas intuitivas normales, no solo para los problemas de alta complejidad, sino para las más simples cuestiones de verosimilitud, frecuencia y predicción.

En los trabajos de los primeros años estos investigadores (Tversky & Kahneman, 1971) se dedicaron a demostrar que el pensamiento intuitivo de muchas personas sobre el concepto de azar era erróneo y ese error no solo se daba en personas con poca formación estadística sino que era compartido por muchos investigadores.

Para Banyard, Cassells, Green, Hartland, Hayes & Reddy (1995)³¹¹, la cognición se relaciona con el pensamiento y la comprensión; es la expresión de cómo funciona la mente humana. según estos autores, esta es el resultado de una serie de procesos: percepción, atención, pensamiento, memoria y lenguaje; es un proceso humano de carácter psicológico que tiene lugar a nivel individual, pero está fuertemente influido por sistemas sociales como, por ejemplo, las organizaciones.

Para autores como Nonaka (1994), las estructuras del conocimiento organizacional se construyen sobre la base del aprendizaje individual y la cognición de quienes la integran; esto quiere decir que el conocimiento individual se comparte y se institucionaliza para

³¹⁰ Cortada de Kohan, N., Macbeth, G., *Los sesgos cognitivos en la toma de decisiones*. Revista de Psicología Vol. 2 n° 3, 2006, pp. 56-68.

³¹¹ Barón, L. y Zapata Rotundo, G., *Los sesgos cognitivos: de la psicología cognitiva a la perspectiva cognitiva de la organización y su relación con los procesos de toma de decisiones gerenciales*. Ciencia y Sociedad, vol. 43, núm. 1, 2018, pp.31-48.

convertirse en el sistema de conocimiento de la organización. Esta idea es respaldada por Weick (1969), quien propone un enfoque psicológico de la organización expresado en función de las tareas que implica el proceso de organizar.

El modelo clásico de elección racional para la toma de decisiones predominó en la economía hasta la década de los setenta. Este sostiene que el individuo elige la opción que represente una combinación óptima de probabilidad y utilidad, después de haber evaluado primero la probabilidad de cada resultado posible; luego, determinando la utilidad que se deriva de cada resultado; y, por último, combinando estas dos evaluaciones. Este cálculo combinado de probabilidad y utilidad puede ser un juicio bastante difícil de lograr en la práctica (Cortada & Macbeth, 2006).

Simón (1947) apuntó las debilidades de este modelo de total racionalidad al señalarlo como poco realista para describir el juicio humano. Para esto, propuso un criterio más limitado para describir la realidad, que implica un proceso de toma de decisiones denominado racionalidad limitada. Este autor comienza por reconocer que en el proceso mental humano existen limitaciones inherentes; esto se refiere a que las personas eligen y razonan racionalmente, pero solamente dentro de las restricciones impuestas por sus conocimientos, sus capacidades de cálculo y su propia percepción. De esta forma, establece una distinción entre lo que denomina el hombre económico, que escoge siempre la mejor alternativa con el fin de maximizar los resultados, y el hombre administrativo, que recurre a simplificaciones de la complejidad del mundo real basado en sus propias limitaciones, lo que le permite escoger la mejor alternativa en función de la información restringida de que dispone y de sus propios juicios de valor al respecto.

En 1971, TVERSKY y KAHNEMAN³¹² publicaron un artículo en el que describieron lo que se llamaba la “falacia del jugador”, esto consistía en que el jugador, al lanzar una moneda, siente que la equidad de la moneda le da derecho a esperar que cualquier desviación en una dirección pronto será cancelada por una desviación correspondiente en la otra. Incluso las monedas más justas, sin embargo, dadas las limitaciones de su memoria y sentido moral, no pueden ser tan justas como el jugador espera que sea. A esto lo llamaron

³¹² Tversky, A., y Kahneman, D., *Belief in the law of small numbers*. Psychological Bulletin, Vol. 76, No. 2, 1971, pp. 105-110.



la creencia en la ley de los pequeños números. Esta falacia no es exclusiva de los jugadores, y consideraron el siguiente experimento:

Se sabe que el coeficiente intelectual medio de la población de estudiantes de octavo grado en una ciudad es 100. Se seleccionó una muestra aleatoria de 50 niños para un estudio de logros educativos. El primer niño examinado tenía un coeficiente intelectual de 150. ¿Cuál espera que sea el coeficiente intelectual medio para toda la muestra?

La respuesta correcta era 101. Un número sorprendentemente grande de personas creía que el coeficiente intelectual esperado para la muestra seguía siendo 100. Esta expectativa solo puede justificarse por la creencia de que un proceso aleatorio se autocorriges. Modismos como "los errores se anulan entre sí" reflejan la imagen de un proceso activo de autocorrección.

Algunos procesos familiares en la naturaleza obedecen a tales leyes: una desviación de un equilibrio estable produce una fuerza que restablece el equilibrio. Las leyes del azar, por el contrario, no funcionan de esa manera: las desviaciones no se cancelan a medida que avanza el muestreo, simplemente se diluyen.

Este estudio dio pie a pensar que las personas, incluso científicos bien entrenados, tienen fuertes intuiciones sobre el muestreo aleatorio: asumimos que una pequeña muestra aleatoria es altamente representativa de la población cometiendo con ello un error de razonamiento sin darnos cuenta.

Por tanto, se observa como Tversky y Kahneman ponen de manifiesto cómo el sesgo cognitivo puede influir notablemente en la toma de decisiones.

A modo de resumen se indican los principales aportes de Kahneman al estudio de los heurísticos y sesgos:

Figura 46. Aportes de Kahneman al estudio de los heurísticos y sesgos

<i>Aporte</i>	<i>Autores/año</i>	<i>Descripción</i>
Aversión de la pérdida de elección libre de riesgo	Tversky y Kahneman (1991)	Se basa en la hipótesis de que las pérdidas y las desventajas tienen mayor impacto en las preferencias de las personas que las ganancias y las ventajas. La elección que ejerce una persona depende del nivel de statu quo o referencia, es decir, que los cambios del punto de referencia suelen llevar a revertir la preferencia.
Bajas probabilidades de utilidad	Kunreuther, Novemsky y Kahneman (2001)	Estudia cómo las personas procesan la información sobre eventos negativos con alta probabilidad de ocurrencia. Concluyen que las personas necesitan mucha información del contexto en el que ocurren los hechos para poder juzgar las diferencias entre los riesgos sometidos a su consideración. Para que realmente se valore el riesgo en toda su dimensión, debe encontrarse dentro de la escala de probabilidad percibida por las personas.
Mapas de racionalidad limitada	Kahneman (2002)	Explora la psicología de las creencias y las opciones intuitivas, y examina su racionalidad limitada. Presenta un análisis de los heurísticos del juicio, la elección arriesgada y los efectos que producen. Estudia las intuiciones, los pensamientos y las preferencias que vienen a la mente de inmediato, sin tiempo para la reflexión. Analiza la noción de que los pensamientos se diferencian en una dimensión de la accesibilidad. Esto significa que hay algunos que vienen a la mente mucho más fácil que otros. Además, plantean la distinción entre los pensamientos intuitivos y los deliberados.
Los sesgos en la toma de decisiones	Kahneman, Lovallo y Sibony (2011)	Estudian el impacto de los sesgos sobre las decisiones estratégicas, planteando formas de detectarlos. Relacionan el concepto de los sesgos con posibles fallas del individuo al momento de tomar decisiones, haciendo énfasis en las fallas relacionadas con la percepción. Además de estas fallas, introducen otras causas que, aunque no están directamente relacionadas con los sesgos, influyen a la hora de la toma de decisiones. Resaltan la importancia de la economía conductual a la hora de tomar decisiones, retomando la idea original de los sesgos cognitivos y su impacto en la toma de decisiones.
Pensar rápido, pensar despacio	Kahneman (2012)	Presenta de qué manera trabaja la mente, teniendo en cuenta los más recientes avances en psicología cognitiva y social. Define dos vías de pensamiento: el Sistema 1, rápido, intuitivo y emocional; y el Sistema 2, más lento, esforzado y racional. El Sistema 1: es intuitivo, opera sin ningún esquema de pensamiento, es lo primero que viene a la mente. El Sistema 2: es racional, tiene asociada una actividad mental completa y un trabajo de análisis. Una de sus funciones es observar y controlar las acciones planteadas por el Sistema 1. Se han hecho investigaciones para determinar si hay relación entre el pensamiento y el autocontrol. Estas investigaciones han permitido clasificar a las personas por su autocontrol y su capacidad cognitiva.

Fuente: Barón, L., Zapata Rotundo, G., Los sesgos cognitivos: de la psicología cognitiva a la perspectiva cognitiva de la organización y su relación con los procesos de toma de decisiones gerenciales, 2018, pp.31-48.

La mayoría de las veces en las que tenemos que hacer un juicio, si no disponemos de mucho tiempo o tenemos falta de interés, recurrimos a los heurísticos³¹³, que son “atajos cognitivos” que posibilitan a los individuos realizar evaluaciones sobre la base de una o varias reglas o estructuras básicas, evitando así los costes relativos a la exploración exhaustiva de un conjunto amplio y complejo de posibilidades y, al mismo tiempo,

³¹³ Robles, J. M., “Racionalidad acotada: heurísticos y acción individual”. *Theoria*, Vol. 14, nº1, 2005, pp. 37-46.



adaptándose a las circunstancias que el ambiente le plantea. Estos atajos mentales permiten simplificar la solución de problemas cognitivos complejos, transformándolos en operaciones más sencillas (Tversky y Kahneman, 1974).

De acuerdo con Robles, los heurísticos son los mecanismos o herramientas estudiados en la teoría de la racionalidad acotada, para adaptarse a los requerimientos del ambiente. Para la teoría de la racionalidad acotada, las acciones son racionales en función de las posibilidades de obtener un buen resultado en la acción, teniendo en cuenta las restricciones existentes.

Así, un entorno en el que podemos tener toda la información necesaria para tomar una decisión, en el que las condiciones de limitación no existen, el nivel de exactitud al que debemos aspirar será el máximo. Por el contrario, en un entorno en el que existen unas condiciones muy exigentes para la toma de decisiones, se tendrá que ajustar mucho la precisión de nuestros objetivos. De este modo la racionalidad no es ya la búsqueda de los mejores medios, sino que se orienta hacia la consecución de un medio y fin satisfactorio, mediante la conjunción entre ambiente e individuo. Por ello, la forma en la que se puede funcionar para tomar una decisión que conduzca a la ejecución de una acción determinada, es ajustar las capacidades personales a las características del contexto, para así alcanzar un buen resultado que nos resulte satisfactorio, aunque ello implique no optar siempre por el mejor.

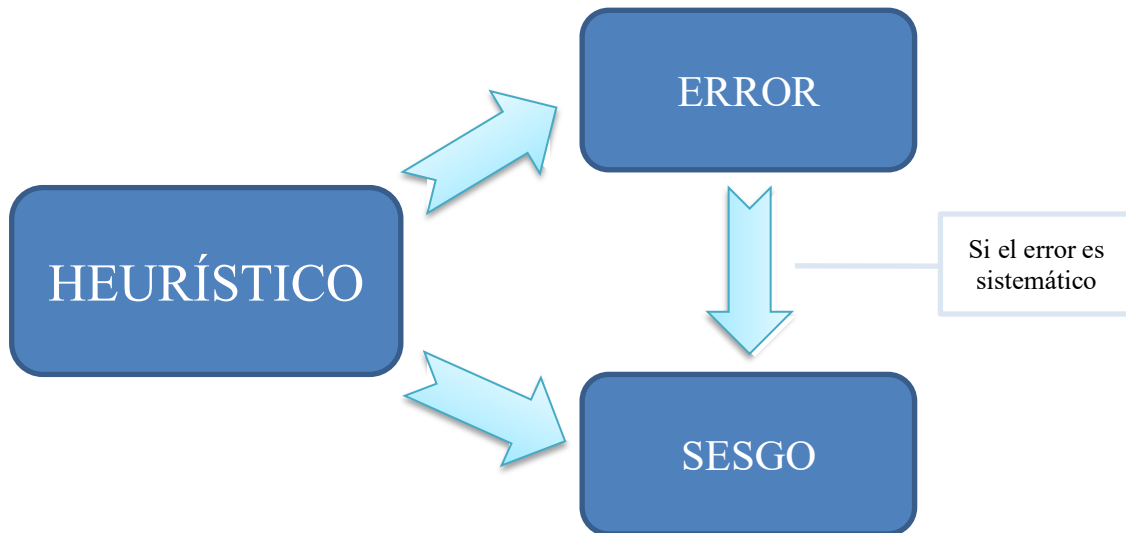
Uno de los errores en los que se puede incurrir al hablar de economía de la conducta es confundir el heurístico y el sesgo³¹⁴. Estos dos conceptos se refieren a la utilización de atajos en el sistema de procesamiento de la información, de manera rápida, por nuestro cerebro. Es un mecanismo evolutivo de supervivencia, ya que ésta ha estado vinculada a la rapidez más que a la precisión, en la toma de decisiones.

Se entiende como heurístico el conjunto de operaciones encaminadas a facilitar la formación de juicios y entender así el mundo como algo más sencillo ya que, ante la imposibilidad de procesar toda la información que nos rodea, cuando se dan determinadas circunstancias, nuestro cerebro toma un atajo. En cambio, como explica de forma muy clara López, el sesgo es el error sistemático al que tendemos ante una situación determinada. Es

³¹⁴ López, R., *Diferencia entre sesgo y heurístico*. Behavioral Economics Blog, 2019. <https://behaviorandeconomics.com/diferencias-entre-sesgo-y-heuristico/>.

decir, la utilización rápida del heurístico puede generar algún tipo de error, pero cuando éste se produce de manera regular nos encontraremos ante un sesgo.

Figura 47. Heurísticos y sesgos



Fuente: Elaboración propia

Esta similitud de conceptos explica que, en algunos casos, se utiliza la misma expresión para definir un heurístico y un sesgo, aunque, como ha quedado claro, en el primer caso se trata del sistema de procesamiento mediante “atajos mentales” (que no tiene por qué generar errores) y en el segundo, del error sistemático en el que se puede incurrir como consecuencia de la aplicación de un heurístico.

Las personas³¹⁵ utilizamos innumerables reglas de este tipo casi constantemente, pero aquí vamos a presentar las que más atención han recibido por parte de los psicólogos sociales en relación con el proceso de inferencia:

- Heurístico de representatividad. Se emplea para hacer inferencias sobre la probabilidad de que un estímulo pertenezca a una determinada categoría, es decir, que sus características sean relevantes o encajen en esa categoría,

³¹⁵ Gaviria Stewart, E. et al. tratan los procesos de atribución en el capítulo 4 de su obra “Psicología Social”. Ed. Sanz y Torres, 2009, pp.80-88.



basándonos en su semejanza con otros elementos típicos de dicha categoría y pasando por alto otro tipo de información. ¿Con que probabilidad una persona X es miembro de la categoría Y? La regla que seguimos para responder es muy simple: cuanto más similar sea X a los miembros típicos de la categoría Y, más probable será que pertenezca a dicha categoría.

- Heurístico de accesibilidad o proximidad. Este heurístico se utiliza para estimar la probabilidad de un suceso, la frecuencia de una categoría o la asociación entre dos fenómenos. La estimación se basa en la facilidad o rapidez con la que vienen a nuestra mente muchos ejemplos específicos de ese suceso, categoría o asociación, es decir, en su accesibilidad: si se nos ocurren muchos casos de ese suceso o categoría, será porque es muy frecuente o probable. Por ejemplo, para estimar si nacen más niños o niñas, vamos a recurrir a los casos de personas que conocemos, de forma que elaboraremos nuestra propia estadística en función de esos datos.
- Heurístico de anclaje y ajuste. Cuando tenemos que hacer juicios en situaciones de incertidumbre, podemos utilizar este heurístico para reducir la ambigüedad, tomando como referencia un punto de partida (ancla) que después ajustamos para llegar a la conclusión final. Si queremos estimar cuantos estudiantes se presentarán a los exámenes de esta asignatura, nos basaremos en el número de alumnos que se presentaron el año pasado y haremos el ajuste correspondiente teniendo en cuenta el número de matriculados de ambos cursos.
- Heurístico de simulación. Es la tendencia de las personas a estimar la frecuencia o probabilidad de un suceso basándose en la facilidad con que pueden imaginarlo (es decir, “simularlo” mentalmente). Este heurístico se utiliza para predecir hechos futuros y también para inferir la causa de un suceso que ya ha ocurrido. Kahneman y Tversky ofrecen un ejemplo que ayuda a entender el funcionamiento de este heurístico: Mr. Crane y Mr. Tees tienen que salir de viaje en vuelos diferentes, pero a la misma hora. Cuando acuden juntos al aeropuerto encuentran un atasco y llegan treinta minutos después de la hora de salida de sus vuelos. A Mr. Crane se le informa que su vuelo salió a la hora prevista. A Mr. Tees se le informa que su vuelo se retrasó y que acababa de salir hacía cinco minutos. ¿Quién se enfadará más Mr. Crane o Mr. Tees? La mayoría de las personas creen que Mr. Tees estará más enfadado porque ha perdido su vuelo

con un margen muy estrecho y esa información los lleva a elaborar un modelo simulado del suceso, es decir, a ponerse en el lugar de Mr. Tees e imaginar la serie de pequeñas circunstancias que se han combinado para provocar ese resultado.

La gran ventaja de los heurísticos³¹⁶ es minimizar el tiempo de respuesta para emitir juicios en condiciones de incertidumbre, ya que permiten tomar decisiones gracias a atajos mentales que utiliza el cerebro. Si bien estos se consideran eficientes debido a los cálculos mentales simples que se requieren al ejecutarlos, tienden a generar errores sistemáticos y predecibles (sesgos).

Como comenta BENÍTEZ³¹⁷, la mejor manera de evitar los sesgos cognitivos es conocerlos y hacerlos conscientes para tratar de identificarlos al momento en que surjan. Sin embargo, diversos estudios han identificado más de 150 sesgos cognitivos en múltiples formas. Un interesante ejemplo es el modelo de categorización de sesgos de Buster Benson que propone una categorización en cuatro grandes grupos. Estos responden a necesidades diferentes de nuestro cerebro:

1. Exceso de información: Son aquellos sesgos con los que seleccionamos e interpretamos la información cuando esta es demasiada y se hace imposible analizarla completa.
2. Imposibilidad de dar significado a los estímulos: Muchas veces faltan elementos para interpretar correctamente. Por lo tanto, rellenamos esos vacíos para intentar darle significado a los estímulos que percibimos.
3. Necesidad de actuar rápido: La importancia de actuar rápido y responder frente a situaciones nos obliga a filtrar y seleccionar estímulos. Esto nos ayuda a procesarlos en tiempos acotados.
4. Seleccionar que recordar: La cantidad de información que percibimos es imposible de almacenar en nuestra memoria. Nuestro cerebro se esfuerza constantemente por seleccionar que se guarda y que no en nuestra memoria.

³¹⁶ Peña, V.A., y Gómez-Mejía, A., *Effect of the anchoring and adjustment heuristic and optimism bias in stock market forecasts*. Finanzas y política económica, vol.11, n.2, 2019, pp.389-409.

³¹⁷ Benítez, J., *Sesgos Cognitivos: ¿Cómo influyen en la experiencia de usuario?*, 2020. <https://blog.ida.cl/experiencia-de-usuario/sesgos-cognitivos-experiencia-usuario/>.



Pese a que hay registrados más de 150 sesgos cognitivos, en nuestra cotidianidad existen algunos que son más frecuentes y fáciles de reconocer.

En un interesante artículo MUÑOZ ARANGUREN³¹⁸, expone los principales sesgos que se encuentran en las decisiones jurisdiccionales:

- Sesgo retrospectivo (hindsight bias). Como consecuencia de esta distorsión cognitiva, al valorar determinados hechos pasados, el sujeto no puede abstraerse de las consecuencias de los mismos, de manera que incurre en una tendencia a considerar, a partir del conocimiento de las consecuencias de la acción, que las mismas eran previsibles desde el principio. Una vez que el individuo tiene conocimiento del resultado, se provoca un cambio de perspectiva del sujeto, de manera que el resultado le parece inevitable. El sujeto proyecta automáticamente su nuevo conocimiento hacia el pasado, no siendo consciente, ni capaz, de reconocer la influencia que este proceso ha tenido en su juicio sobre lo acontecido.
- Sesgo de la representatividad (representativeness). Este sesgo conduce a errores estadísticos y matemáticos en el cálculo de la probabilidad, derivados de la insensibilidad a la probabilidad previa de resultados y al tamaño de la muestra, así como de errores relativos a la aleatoriedad y en relación con la denominada "regresión a la media". La reflexión anterior concuerda con la teoría elemental de la probabilidad, que enseña que los sucesos "conjuntos" (p.ej. que nos salgan dos 6 seguidos al tirar dos veces un dado) son menos probables que los "disyuntivos" (p.ej. que en las dos tiradas nos salga al menos un 6). En el trabajo "Judgement Under Uncertainty: Heuristics and Biases", Tversky y Kahneman mostraron, sin embargo, cómo los sujetos suelen errar sustancialmente al estimar la probabilidad de sucesos complejos: se "exagera" la probabilidad de los sucesos conjuntos (esto es, los del tipo "y") y se infravalora la de los sucesos disyuntivos (es decir, los del tipo "o").
- Sesgo de anclaje (anchoring). Este proceso mental se fundamenta en la realización de una estimación, por parte del sujeto, a partir de un valor inicial (anclaje), que progresivamente ajusta a medida que obtiene información

³¹⁸ Muñoz Aranguren, A., *Los sesgos cognitivos y el Derecho: el influjo de lo irracional*. Notario del Siglo XXI n°42, 2012. <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-42/487-los-sesgos-cognitivos-y-el-derecho-el-influjo-de-lo-irracional-0-53842293707507>.

adicional. Los múltiples estudios realizados acreditan cómo este procedimiento mental da lugar a resultados diferentes, simplemente por el hecho de que se haya empezado por un valor distinto. De lo anterior se deriva que, con frecuencia, la valoración inicial ejerce una influencia indebida y desproporcionada sobre el análisis del sujeto, provocando errores que pasan inadvertidos para el propio interesado. Este sesgo fue puesto de manifiesto, inicialmente, en la realización de estimaciones numéricas, si bien posteriormente pudo constatarse que esta estrategia equivocada de formación de juicios también se daba en valoraciones no numéricas.

- Sesgo de confirmación (confirmation bias). Este proceso mental se caracteriza por la tendencia del sujeto a filtrar una información que recibe, de manera que, de forma inconsciente, busca y sobrevalora las pruebas y argumentos que confirman su propia posición inicial, e ignora y no valora las pruebas y argumentos que no respaldan la misma. El sesgo de confirmación es una tendencia irracional a buscar, interpretar o recordar información de una manera tal que confirme alguna de nuestras concepciones iniciales o hipótesis.
- Sesgo de grupo (in group bias). Esta distorsión cognitiva provoca el error de valorar de forma injustificadamente homogénea las actitudes, actos y opiniones de las personas que pertenecen al mismo grupo, y por la sola razón de pertenencia a ese grupo. Esos prejuicios pueden ser tanto positivos, como negativos, y pueden darse por la pertenencia o no del propio sujeto a uno de esos grupos.

En el entorno profesional se habla del “sesgo del experto” al referirse al efecto halo, que implica que nuestra percepción ante la opinión de un experto es casi de confianza ciega, y esa aureola que tiene, ya sea de forma merecida o no, impregna todo lo que hace o dice. El efecto halo se define en psicología³¹⁹ como un “atajo” innato que utiliza nuestra habilidad perceptiva y nuestro cerebro y se activa cuando valoramos a las personas, organización, producto y/o marca sobre un rasgo sobresaliente de ellos y lo extrapolamos al resto de características personales, que en muchas ocasiones no tienen por qué estar relacionadas. Este tipo de sesgo es digno de atención en la actuación de los auditores, en la medida en que

³¹⁹ Castro, S., *La primera impresión lo es todo*. Instituto Europeo de Psicología Positiva, 2019, <https://www.iepp.es/efecto-halo/>



se puede perder independencia y objetividad, quizás de forma poco consciente, cuando se evalúa la gestión de personas de un reconocido prestigio en la organización o nos encontramos en situaciones en las que puede parecer atrevido cuestionar determinadas conductas.

La investigación psicológica³²⁰ muestra que nuestros deseos influyen poderosamente en la forma en que interpretamos la información, incluso cuando tratamos de ser objetivos e imparciales. Cuando estamos motivados para llegar a una conclusión en particular, generalmente lo hacemos. Es por eso por lo que la mayoría de nosotros creemos que somos mejores que los conductores promedio, tenemos hijos más inteligentes que el promedio y elegimos acciones o fondos que superarán al mercado, incluso si hay pruebas claras de lo contrario. Sin saberlo, tendemos a escudriñar críticamente y luego descartar los hechos que contradicen las conclusiones a las que queremos llegar, y aceptamos sin crítica la evidencia que respalda nuestras posiciones. Sin darnos cuenta de nuestro procesamiento de información sesgado, concluimos erróneamente que nuestros juicios están libres de sesgos.

Los sesgos cognitivos³²¹ afectan a los auditores independientes de múltiples formas. En primer lugar, los auditores tienen la responsabilidad principal de evaluar una amplia gama de decisiones tomadas por otras partes, decisiones casi con certeza afectadas por sesgos cognitivos. En segundo lugar, los auditores deben preocuparse por cómo los sesgos cognitivos afectan a los múltiples niveles de decisiones que se toman a lo largo del proceso de auditoría. Los contables del personal, los auditores senior, los gerentes de auditoría, los socios de trabajos de auditoría y los socios de auditoría tienen la oportunidad de inyectar sus propios sesgos cognitivos en las numerosas decisiones que se toman durante cada trabajo de auditoría.

En un estudio muy interesante³²² sobre el papel que juegan los sesgos de los auditores en la toma de decisiones se hace referencia al sesgo cognitivo, que consiste en repetir o insistir en errores en el pensamiento, la evaluación u otros procesos cognitivos, y es el

³²⁰ Bazerman, M., Loewenstein, G. y Moore, D., *Why Good Accountants Do Bad Audits*. Harvard Business review, n°80, 2002, pp. 96-102.

³²¹ Knapp, M.C.; Knapp, C.A., *Cognitive Biases in Audit Engagements*. CPA Journal, 2012, Vol. 82 Issue 6, 2012, pp. 40-45.

³²² C

a, Z., Talebnia, G., Nikoomaram., H., *The Role of Auditors' Biases and Decision Making on Errors with a Cognitive Approach in Capital Market (A Case Study: Securities and Exchange's Certified Auditors*. Iranian Journal of Finance, 2018, pp.60-82.

paradigma de desviación de los estándares de juicio, y en base a eso, los resultados deductivos pueden ser ilógicos. El sesgo cognitivo es un paradigma que puede causar desviaciones en el juicio o el razonamiento y, posteriormente, puede traer resultados ilógicos sobre otras personas o situaciones. Los individuos conforman su “realidad social mental” a través de la observación de *inputs*. La formación de la "realidad social" de un individuo dicta el comportamiento personal en una sociedad, pero no las aportaciones objetivas del individuo; como resultado, el sesgo cognitivo puede finalmente distorsionar la percepción y causar un juicio incorrecto, una interpretación irracional o lo que generalmente se llama indiscreción.

Los autores citando a Knapp y Knapp apuntan determinados sesgos que pueden influir a los auditores entre los que incluyen contabilidad mental, autoatribución, heurística y conservadurismo y sesgo de aversión a la ambigüedad. Los comportamientos intuitivos también incluyen exceso de confianza, anclaje y ajuste, sesgo de disponibilidad y representatividad. Las inclinaciones emocionales son el resultado de la motivación y la intuición, que abarcan el sesgo de dotación, el sesgo de aversión a la pérdida y el sesgo de autocontrol.

Se debe tener en cuenta que el sesgo puede afectar al ente auditado así en la NIA-ES-SP 1540³²³ se destaca la importancia del sesgo en auditoría, indicando que el auditor revisará los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables con la finalidad de identificar si existen indicadores de posible sesgo de la dirección. A los efectos de alcanzar conclusiones sobre la razonabilidad de las estimaciones contables concretas, los indicadores de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones.

En relación con estos posibles sesgos de la dirección, el auditor público habrá de tener en cuenta factores específicos que puedan producir estos sesgos tales como:

- Entornos políticos cambiantes o inestables.

³²³ NIA-ES 540 adaptada para su aplicación al Sector Público Español, NIA-ES-SP 1540, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019 (NIA-ES 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar en la bibliografía/legislación).

- Expectativas presupuestarias y en particular reducciones de recursos decididas sobre la base de criterios y objetivos generales de ahorro del gasto público o reducción de los ingresos.

Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. Sin embargo, las estimaciones contables son imprecisas y pueden verse afectadas por los juicios de la dirección. Estos juicios pueden implicar un sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de la motivación para lograr un resultado deseado). La susceptibilidad de una estimación contable a un sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización. El sesgo no intencionado de la dirección y la posibilidad de sesgo intencionado de la dirección son inherentes a las decisiones subjetivas que con frecuencia son necesarias para realizar estimaciones contables. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores influyen en las actividades de planificación e identificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

En la NIA se citan algunos ejemplos de indicadores de la posible existencia de sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables:

- Los cambios en una estimación contable, o en el método para realizarla, cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio de circunstancias.
- La utilización de hipótesis propias de la entidad para la realización de las estimaciones contables del valor razonable cuando sean incongruentes con las hipótesis observables en el mercado.
- La selección o construcción de hipótesis significativas que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Por tanto, durante el proceso de formación de opiniones en el trabajo de auditoría hay muchos elementos que pueden distorsionar la percepción de los auditores, es por esto por lo que se destaca la importancia del análisis de sesgos y como estos pueden influir en la realización de una auditoría.

Expuesto el análisis de los sesgos y los heurísticos, y como éstos pueden influir a los auditores, podemos extraer las principales conclusiones:

- Hay que detectar los principales sesgos del auditor y del auditado.
- Analizar como pueden influir estos sesgos en la ejecución del trabajo de auditoría.
- Detectar y analizar los sesgos del entorno organizaciones que pueden afectarnos.
- Establecer medidas que permitan detectar y minimizar los sesgos detectados.

Citando al maestro Kahneman³²⁴, “Casi todos los humanos vemos el mundo más benigno de lo que realmente es, nuestras capacidades más estimables de lo que realmente son, y los fines que perseguimos más fáciles de lograr de lo que realmente son. También tendemos a exagerar nuestra capacidad para predecir el futuro, lo cual fomenta un optimista exceso de confianza. Por sus consecuencias para las decisiones, el sesgo optimista puede muy bien considerarse el más destacable de los sesgos cognitivos. Como el sesgo optimista lo mismo puede bendecirnos que condenarnos, quien sea optimista por temperamento, debería ser precavido en medio de su contento”.

Es por esto por lo que resaltamos la importancia del análisis de sesgos de los auditores, ya que su conocimiento minimizará los riesgos que se puedan producir durante el desarrollo de una auditoría, ya que como dice Kahneman³²⁵ “Disponer de una etiqueta para diagnosticar esta inclinación o sesgo (el efecto halo) nos hace más fácil anticipar, reconocer y entender”.

4.6 LA INTELIGENCIA EMOCIONAL EN LA AUDITORÍA DEL FRAUDE

El factor emocional en el control interno y la auditoría debe ser un aspecto a tener en cuenta desde la perspectiva del entorno de control, ya que es el elemento que protagoniza el personal de la empresa. Analizaremos el papel que tiene la psicología en la auditoría del fraude, como ciencia que estudia la conducta de los individuos y sus procesos mentales, incluyendo los procesos internos y las influencias del entorno físico y social³²⁶.

³²⁴ Kahneman, D., “Pensar rápido, pensar despacio”, 2013, p. 254.

³²⁵ Kahneman, D., op. cit., 2013, p. 6.

³²⁶ Este apartado está inspirado en el capítulo de gestión emocional del libro “Auditoría del fraude del libro Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos” de Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S., 2020, pp.143-155.



El problema del fraude y la corrupción aconsejan la conveniencia de conocer los mecanismos de comportamiento que subyacen en estas situaciones, de forma que se pueda disponer de instrumentos que, como complemento a las técnicas específicas de control, ayuden a la prevención y detección de estas actuaciones ilícitas, desde la perspectiva de la gestión emocional.

Según el Instituto de Auditores Internos el fraude³²⁷ es “la realización de un acto que origina un perjuicio para la empresa, en beneficio de un empleado de la misma, o de cualquier persona o empresa con ella relacionada. Es decir, con intención engañosa y por acción u omisión, alguien no defiende los intereses de la empresa, que moral y éticamente estaba obligado a defender, anteponiendo su conveniencia personal al interés de la compañía”.

Al analizar el problema del fraude, debemos hacer referencia también a la corrupción, que según la RAE es la práctica consistente en la utilización de las funciones y medios de las organizaciones en provecho, económico o de otra índole, de sus gestores. Existen distintas formas de corrupción en las que, mediante el uso de sobornos, regalos y favores, se trata de influir en decisiones en diferentes ámbitos tales como contratación, gestión de personal, incumplimiento de las leyes y normativas.

Como indica GUTIERREZ PÉREZ³²⁸ citando a Klitgaard, ya sea que la actividad sea pública, privada o sin fines de lucro, ya sea que uno esté en Nueva York o en Nairobi, uno tenderá a encontrar corrupción cuando alguien tiene un poder monopolístico sobre un bien o un servicio, tiene el poder discrecional de decidir si alguien lo recibirá o no y en qué cantidad, y no está obligado a rendir cuentas. La corrupción es un crimen de cálculo, no un crimen pasional. En verdad, hay santos que resisten todas las tentaciones, y funcionarios honrados que resisten la mayoría de ellas. Pero cuando el tamaño del soborno es considerable y el castigo, en caso de ser atrapado, es pequeño, muchos funcionarios sucumbirán.

Los fraudes pueden ser internos, externos o una combinación de ambos. Cuando nos referimos a fraude profesional interno se entiende que hablamos del uso de oportunidades y facilidades asociadas a un determinado puesto en la organización para el enriquecimiento personal, mediante el uso de los recursos y activos de la empresa de forma diferente a la establecida por la Dirección. Pueden cometerlo empleados, directivos y también

327 Instituto de Auditores Internos de España, *Cómo luchar contra el fraude en la empresa*, Documento de Auditoría Interna, nº2., 2000, p.19.

328 Gutierrez Perez, E., *Corrupción pública: concepto y mediciones. Hacia el Public compliance como herramienta de prevención de riesgos penales*. Revista política criminal, vol.13, nº25, 2018, pp.104-143.

propietarios. El fraude externo es el perpetrado por agentes ajenos al personal de la organización, ya sean algunos de los grupos de interés de la empresa o se trate de organizaciones o personas sin vínculos a la misma, que actúan exclusivamente como defraudadores del exterior.

En un enfoque preventivo del fraude, el auditor debe conocer el ambiente de control de la entidad, los sistemas de contabilidad y control existentes, los métodos de ocultación, defraudación y corrupción, así como las técnicas adecuadas de detección.

Pero, adicionalmente, sería muy útil el conocimiento de aspectos psicológicos a tener en cuenta en la auditoría del fraude. Una característica muy común en estas situaciones es que quien comete una acción delictiva presenta cambios en su conducta, derivados de su situación de estrés, que se manifiestan en aspectos tales como mayor irritabilidad, suspicacia, dificultades para estar relajado, insomnio, elevado nivel de alerta, actitud defensiva...En definitiva, alteraciones en los patrones de conducta que podrían ser indicadores de una acción criminal. La observación, en las entrevistas, prestando especial atención al lenguaje corporal será de gran ayuda para encontrar hallazgos relacionados con la actuación ilegal.

Se pueden señalar algunas de las causas³²⁹ de esta conducta delictiva:

- Entorno económico.
- Presión por conseguir los resultados.
- Afán de excesivo enriquecimiento personal.
- Deseo de venganza y resentimiento hacia la empresa.
- Mantener un estilo de vida alto.
- Adicciones.
- Deuda personal.
- Buscar emociones.
- Ego excesivo de poder o dominio.

³²⁹ Ruano, P.A., *Prevención y detección del fraude empresarial*. Presentación monografía sobre el fraude de la Revista de Contabilidad y Dirección, nº23, 2016, pp.1-30.

El triángulo del fraude adoptado por la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE)³³⁰ explica los factores que hacen que una persona llegue a cometer malversación en la organización, se basa en tres componentes que, juntos, llevan a un comportamiento fraudulento:

1. Motivación, es decir, percepción de la necesidad económica, que se debe a la presión, ya sea personal o de problemas en la empresa, que es lo que motiva el delito.
2. Oportunidad percibida, cuando la persona es consciente de que goza de una posición de confianza, que le permitirá resolver sus problemas con una baja estimación del riesgo de ser descubierto.
3. Racionalización, que es el mecanismo psicológico por el que una persona normal, quizás sin antecedentes, encuentra la forma de justificar sus actos, de forma que sean aceptables para él mismo.

Figura 48. Triángulo del fraude de Cressey



Fuente: Asociación de Examinadores de Fraude Certificados

Este triángulo, basado en la hipótesis de Donald Cressey³³¹ de que “las personas de confianza se convierten en violadores de confianza”, es el que impulsa a los delincuentes a ajustar sus concepciones de sí mismos como personas de confianza.

³³⁰ La Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE) es la principal y mayor organización antifraude en el mundo. Véase

<https://acfe-spain.com/recursos-contra-fraude/que-es-el-fraude/triangulo-del-fraude>

³³¹ Cressey, D. R., “Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement”. Patterson Smith, 1973, p.30.

Como indica OLCINA³³², los estudios que analizan detalladamente el triángulo del fraude expuesto, también ponen de manifiesto que los tres factores no suelen manifestarse de forma independiente y aislada, lo contrario, detrás de la mayoría de fraudes ocurren dos o tres de los factores de forma combinada. Generalmente destaca uno por encima de los otros, pero en la mayoría de fraudes se dan dos o tres de los factores, aunque en distinta intensidad o proporción.

Según LÓPEZ MORENO y SÁNCHEZ RÍOS³³³, los componentes del triángulo del fraude de acuerdo con el criminólogo Donald R. Cressey, surgen cuando una persona tiene altos estándares de moralidad y probablemente tiene dificultad de cometer un fraude. Aquellos que no tienen principios simplemente encuentran una excusa y se justifican a sí mismos diciendo que no hay nada malo en lo que están haciendo.

El estudio de estas actuaciones fraudulentas es conveniente relacionarlo con los aspectos motivacionales, analizados en el apartado anterior, y con otros aspectos psicológicos como pueden ser: el sentido de la responsabilidad, los conceptos de atribución y los sesgos, entre otros.

En el proceso de atribución se pueden producir errores y sesgos cognitivos, al producirse juicios o interpretaciones que no se corresponden con la lógica, como consecuencia de una desviación en el procesamiento mental del sujeto. El error fundamental de la atribución, también denominado sesgo de correspondencia, es el que consiste en la disposición de la gente a sobrevalorar los motivos personales internos a la hora de explicar una conducta observada en otros, infravalorando los motivos externos; es decir basándose más en qué "tipo" de persona los ejecuta que en los factores sociales y ambientales que rodean e influyen a dicha persona. Así, un trabajador que no rinde lo suficiente puede tener un problema personal serio que hace que no se concentre en el trabajo, siendo las circunstancias externas las que están influyendo, aunque desde fuera se pueda percibir su actitud como un problema intrínseco, propio de una persona aparentemente poco trabajadora.

Existen numerosos tipos de sesgos³³⁴ que afectan a las creencias y a las decisiones personales y profesionales de las personas:

³³² Olcina, E., KPMG y Forensic en Cataluña, *Motivaciones y perfil del defraudador en la empresa*. Revista de contabilidad y Dirección, vol.23, 2016, pp.11-25.

³³³ López Moreno, W., Sánchez Ríos, J. A., *El Triángulo del Fraude y sus Efectos sobre la Integridad Laboral*. Anales de Estudios Económicos y Empresariales, Vol. XXI, 2011, pp.39-57.

³³⁴ Gaviria Stewart, E. et al. tratan los procesos de atribución en el capítulo 4 de su obra "Psicología Social". Ed. Sanz y Torres, 2009, pp.139-149.



- El efecto del falso consenso, que es muy frecuente, se produce por la tendencia de la persona a considerar que su forma de actuar es la general en una situación concreta (por ejemplo, yo defraudo porque todo el mundo lo hace).

- Las atribuciones favorecedoras del yo, por medio de las cuales los sujetos atribuyen sus éxitos a factores internos y personales (sesgo autoensalzador) y justifican sus fracasos por factores externos (sesgo autoprotector). Por ejemplo, es el caso del trabajador que ante un resultado exitoso piensa que es por sus méritos y si fracasa en su tarea es por mala suerte, por errores de los jefes...

- El sesgo de proyección, es la tendencia inconsciente a asumir que los demás comparten pensamientos, creencias, valores o posturas parecidas a las nuestras.

- Con el sesgo de confirmación, se busca la información que confirma nuestras propias creencias evitando aquellos datos que las contradicen.

- La profecía autorrealizada, es una predicción que, por el hecho de ser enunciada, causa que esta se convierta en realidad. Es un caso típico el Efecto Pigmalión, donde los estudiantes producen mejores resultados por el simple hecho de que eso es lo que se espera de ellos y, por esa razón, reciben mayor atención de los profesores, lo que finalmente lleva a cumplirse que son estudiantes destacados.

Las atribuciones, ya sean internas o externas, pueden, en ambos casos, tener las dimensiones de estabilidad y controlabilidad. La primera dimensión se refiere al grado en que se considera que las causas de la conducta son invariables (estables) o variables (inestables). La controlabilidad se refiere al grado en que la persona puede ejercer o no influencia sobre los resultados de la conducta. El modelo atribucional de Weiner es el que se presenta en la siguiente figura y plantea tres dimensiones para explicar las atribuciones. La primera, que es la localización (o locus de control) puede ser interna o externa. La segunda dimensión, es la estabilidad, que se refiere a factores estables o inestables en la permanencia de la causa. Esta es la que influye en que se mantengan o cambien las expectativas, desarrollando sentimientos de esperanza o desaliento ante la expectativa de obtener en el futuro los mismos resultados que en la actualidad:

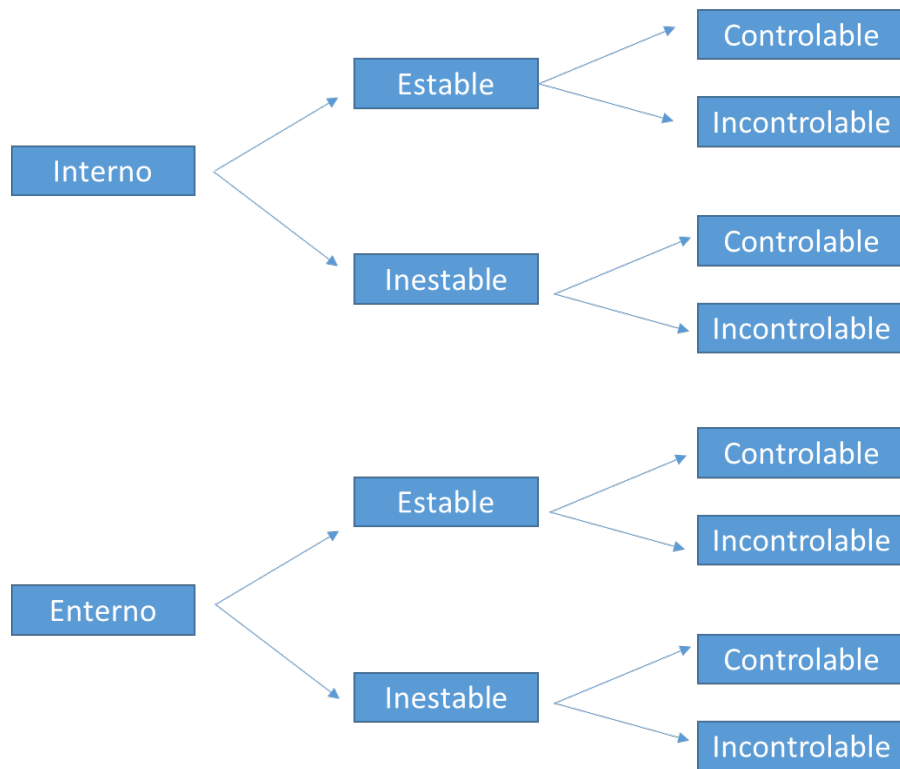
- Las causas internas y estables producen atribuciones referidas a la capacidad, atribuyendo el éxito o el fracaso a sí mismo y a una causa estable. Por ejemplo, este proyecto ha salido bien por mi dedicación y experiencia.

- Las causas internas e inestables producen atribuciones referidas al esfuerzo atribuyendo el éxito o el fracaso a sí mismo pero a una causa inestable, que puede variar. Por ejemplo, este proyecto no ha salido bien porque a pesar de mi experiencia le tenía que haber dedicado más horas de trabajo.

- Las causas externas y estables producen atribuciones referidas a la dificultad de la tarea, atribuyendo el éxito o el fracaso a causas ajenas a uno mismo, que además son permanentes. Por ejemplo, este proyecto no ha salido bien porque mi empresa no tiene medios para ejecutar este tipo de trabajos.

- Las causas externas e inestables producen atribuciones referidas al azar atribuyendo el éxito o el fracaso a factores ajenos a uno mismo, que además son variables. Por ejemplo, este proyecto no ha salido bien porque el equipo de trabajo de este cliente no ha sabido definir bien las prescripciones.

La tercera dimensión, que es la capacidad de control, se refiere a los factores controlables e incontrolables, en función de que la persona pueda o no ejercer influencia sobre los resultados. Si el individuo piensa que la tarea está controlada, se siente responsable de su comportamiento y, tras un fracaso, dedicará más esfuerzo para corregir sus fallos. Pero si percibe que el objetivo no está bajo su control surgen la desesperanza y la indefensión porque se siente incapaz de encontrar soluciones. Esto pasa por ejemplo cuando el jefe abusa exigiendo más horas de trabajo de la jornada, lo que puede provocar enfado, irritabilidad y desmotivación.

Figura 49. Modelo atribucional de Weiner

Fuente: Adaptado de Sanz Aparicio, M. T. y otros (2009). "Psicología de la Motivación".

Las teorías atributivas tienen su utilidad en que permiten conocer las consecuencias cognitivas o afectivas que influyen en las expectativas y en la conducta de la persona, permitiendo una vía de predicción de comportamientos futuros.



CAPÍTULO 5. EL CONTROL INTERNO Y LOS FACTORES EMOCIONALES. INTERRELACIÓN Y METODOLOGÍA APLICADA.

En este capítulo se abordará la integración y fusión de los procesos de control de la organización y gestión emocional en el marco de la economía conductual destacando la relación existente entre las competencias emocionales y las actividades de control interno, que serán variables objeto de estudio. Se profundizará en el análisis de las competencias emocionales de acuerdo con el enfoque de Goleman y las actividades de control interno según el enfoque COSO, combinando las dos variables para probar la relación existente entre ambas teorías. Se elaborará una descripción de cómo las barreras emocionales que podemos detectar en el control interno limitan las actuaciones en la gestión de la organización. Además, se analizará cómo las competencias emocionales pueden influir en la definición de distintos perfiles de auditor, que será otra de las variables analizadas. Por último, se explicará la práctica de la metodología utilizada cuya formulación teórica se ha descrito de en la Introducción.

5.1 COMPETENCIAS EMOCIONALES COMO VARIABLES INDEPENDIENTES

La mayoría de los problemas en las relaciones interpersonales, ya sea en el ámbito individual o en el organizacional, tienen su raíz en un conflicto emocional. Por eso, en las páginas siguientes, se propondrán algunas reflexiones sobre el concepto de inteligencia emocional aplicado a cualquier tipo de organización y a su sistema de control interno, como nuevo paradigma en el ámbito de la perspectiva psicosocial de las organizaciones.

Los términos control y auditoría han tenido un progreso apreciable en los últimos años y de los conceptos tradicionales de su origen, tales como inspección, fiscalización, intervención, censura de cuentas...se ha evolucionado hacia otros que abarcan un contenido más amplio, como auditoría operativa (basada en los principios de economía, eficiencia y eficacia y también conocida como auditoría de las 3E) o auditoría global. Las nuevas tendencias de auditoría³³⁵ propugnan el concepto de auditoría global como resultado de agregar a la auditoría integrada la auditoría social, que está representada por la auditoría ética (evaluación de la organización en términos éticos, con respecto a políticas de recursos

³³⁵ Según cita Gonzalez-malaxecheverria, M. A. *De la auditoria integrada a la auditoria global*, Segundo Congreso Internacional de Auditoría Integral, p.16.

humanos, participación comunitaria, calidad y seguridad de los productos...) la auditoría de la equidad (referida a la posibilidad de acceso a los servicios públicos de todos los grupos sociales, sin restricciones para los menos favorecidos) y la auditoría ecológica/ambiental (examen dirigido a evaluar las actividades de las organizaciones que pueden tener impacto medioambiental o ecológico).

En la auditoría de equidad se debe hacer referencia especial a la auditoría de género, que evalúa las políticas de igualdad de la mujer, tema de enorme actualidad por las importantes reivindicaciones en cuanto a homogeneidad de salarios, paridad en el acceso a ocupar cargos de relevancia de idéntica manera al hombre en empresas y demás organizaciones, lo que exige de las organizaciones el establecimiento de planes de actuación para que sea posible una igualdad efectiva en el trabajo. Ello, aparte de la exigencia normativa existente y por venir, de obligado cumplimiento contribuirá de forma positiva en la reputación corporativa.

Figura 50. Auditoría global

AUDITORIA GLOBAL	
AUDITORIA INTEGRADA	AUDITORIA SOCIAL
1-AUDITORIA DE REGULARIDAD	
1.1 FINANCIERA	AUDITORIA ETICA
1.2 DE CUMPLIMIENTO	AUDITORIA DE EQUIDAD
2-AUDITORIA OPERATIVA (3E)	AUDITORIA AMBIENTAL

Fuente: Barrio Tato, L. "Auditoría interna en universidades", 1998 p.98.

Adicionalmente, se han ido instaurando nuevos ámbitos de actuación, como son la auditoría de calidad, auditoría informática, auditoría de comunicación, auditoría de prevención de riesgos laborales...y recientemente se utiliza en algunos medios, de forma poco desarrollada, el concepto de auditoría emocional, que se ha comentado anteriormente.

En este nuevo marco, es aconsejable estar al tanto de las teorías actuales que pueden incidir sobre el desarrollo de la profesión y por ello se plantea, en esta tesis, la importancia de la inteligencia emocional en las organizaciones y, consecuentemente, en el trabajo de auditoría.



Hace bastante más de una década que se está investigando sobre el concepto de inteligencia emocional, que Goleman hizo célebre.

Una competencia emocional³³⁶ es una capacidad adquirida basada en la inteligencia emocional que da lugar a un desempeño laboral sobresaliente. Y en el núcleo de esta competencia se encuentran dos habilidades, la empatía (que supone la capacidad de interpretar los sentimientos ajenos) y las habilidades sociales (que nos permiten manejar diestramente esos sentimientos).

Manifiesta este investigador, docto en la materia, que las capacidades de la inteligencia emocional son las siguientes:

Independencia

Cada persona aporta una contribución única al desempeño de su trabajo.

Interdependencia

Cada individuo depende en cierta medida de los demás, con los que se halla unido por interacciones muy poderosas.

Jerarquización

Las capacidades de la inteligencia emocional se refuerzan mutuamente. Por ejemplo, la conciencia de uno mismo resulta esencial para el autocontrol y la empatía; el autocontrol y la conciencia de uno mismo contribuyen a la motivación, y estas cuatro capacidades resultan esenciales, a su vez, para desarrollar las habilidades sociales.

Necesidad pero no suficiencia

Poseer una inteligencia emocional subyacente no garantiza que la gente acabe desarrollando o ejerciendo las competencias asociadas con ella, como, por ejemplo, la colaboración y el liderazgo. Factores tales como el clima que se respira en una determinada organización o el interés de las personas por su trabajo también determinan si estas aptitudes acabarán manifestándose.

³³⁶ Según Goleman, en su libro “La práctica de la Inteligencia emocional”, 1999, p.20.

Genéricas

La lista general resulta, hasta cierto punto, aplicable a todos los trabajos, pero cada profesión exige competencias diferentes.

Señala SÁNCHEZ SANTAMARÍA que las competencias emocionales³³⁷ deben articularse a través de “la educación emocional, la cual ha de aspirar a colaborar en el proceso de desarrollo integral de la personalidad del individuo, dotándole de herramientas y estrategias emocionales que le permitan afrontar de forma coherente, digna y consciente los retos y demandas que le plantea la vida cotidiana”

A continuación se detallan los cuadros que GOLEMAN³³⁸ recoge en su investigación aplicada desglosando todas las competencias y subcompetencias emocionales:

³³⁷ Sánchez Santamaría, J., *La competencia emocional en la escuela una propuesta de organización dimensional y criterial*, Ensayos: Revista de la Facultad de Educación de Albacete, ISSN 0214-4842, ISSN-e 2171-9098, nº. 25, 2010, pp.79-96.

³³⁸ Goleman, D., “La práctica de la Inteligencia emocional”, 1999, p.22-23.

Figura 51. Competencias y subcompetencias emocionales de Goleman

<p>CONCIENCIA DE UNO MISMO: Conciencia de nuestros propios estados internos, recursos e intuiciones</p>	<p>AUTORREGULACIÓN: Control de nuestros estados, impulsos y recursos internos</p>
<p>Conciencia emocional: Reconocer las propias emociones y sus efectos. Valoración adecuada de uno mismo: Conocer las propias fortalezas y debilidades. Confianza en uno mismo: Seguridad en la valoración que hacemos sobre nosotros mismos y sobre nuestras capacidades.</p>	<p>Autocontrol: Capacidad de manejar adecuadamente las emociones y los impulsos conflictivos. Confiabilidad: Fidelidad al criterio de sinceridad e integridad. Integridad: Asumir la responsabilidad de nuestra actuación personal. Adaptabilidad: Flexibilidad para afrontar los cambios. Innovación: Sentirse cómodo y abierto ante las nuevas ideas, enfoques e información.</p>
<p>MOTIVACIÓN. Las tendencias emocionales que guían o facilitan el logro de nuestros objetivos</p>	<p>EMPATIA Conciencia de los sentimientos, necesidades y preocupaciones ajenas</p>
<p>Motivación de logro: Esforzarse por mejorar o satisfacer un determinado criterio de excelencia. Compromiso: Secundar los objetivos de un grupo u organización. Iniciativa: Prontitud para actuar cuando se presenta la ocasión. Optimismo: Persistencia en la consecución de los objetivos a pesar de los obstáculos y los contratiempos.</p>	<p>Comprensión de los demás: Tener la capacidad de captar los sentimientos y los puntos de vista de otras personas e interesarnos activamente por las cosas que les preocupan. Orientación hacia el servicio: Anticiparse, reconocer y satisfacer las necesidades de las organizaciones. Aprovechamiento de la diversidad: Aprovechar las oportunidades que nos brindan diferentes tipos de personas. Conciencia política: Capacidad de darse cuenta de las corrientes emocionales y de las relaciones de poder subyacentes en un grupo.</p>
<p>HABILIDADES SOCIALES Capacidad para inducir respuestas deseables en los demás</p>	
<p>Influencia: Utilizar tácticas de persuasión eficaces. Comunicación: Emitir mensajes claros y convincentes. Liderazgo: Inspirar y dirigir a grupos y personas. Catalización del cambio: Iniciar o dirigir los cambios. Resolución de conflictos: Capacidad de negociar y resolver conflictos. Colaboración y cooperación: Ser capaces de trabajar con los demás en la consecución de una meta común. Habilidades de equipo: Ser capaces de crear la sinergia grupal en la consecución de metas colectivas.</p>	

Fuente: Elaboración propia basada en las competencias emocionales de Goleman “La práctica de la inteligencia emocional”, 1999, p. 22

El significado de cada competencia emocional ³³⁹se expone a continuación:

Conciencia emocional

La capacidad de reconocer el modo en que nuestras emociones afectan a nuestras acciones y la capacidad de utilizar nuestros valores como guía en el proceso de toma de decisiones. Valoración adecuada de uno mismo: El reconocimiento sincero de nuestros puntos fuertes y de nuestras debilidades, la visión clara de los puntos que debemos fortalecer y la capacidad de aprender de la experiencia. Confianza en uno mismo: El coraje que se deriva de la certeza en nuestras capacidades, valores y objetivos.

Capacidad de autorregulación

La capacidad de controlarnos a nosotros mismos en condiciones de estrés y de adaptarnos a los cambios, capacidades que, también nos permiten calmarnos cuando nos enfrentamos a los imponderables de la vida laboral (crisis, inseguridad y superación de las dificultades).

Motivación

Las tendencias emocionales que guían o facilitan el logro de nuestros objetivos.

Empatía

Percibir los sentimientos y puntos de vista de los demás e interesarse activamente por sus preocupaciones.

Habilidades sociales

Capacidad para inducir respuestas deseables en los demás. La clave de todas las habilidades sociales consiste en ser un buen comunicador, ésta es la capacidad que diferencia a los directivos "estrella" de los mediocres y de los malos.

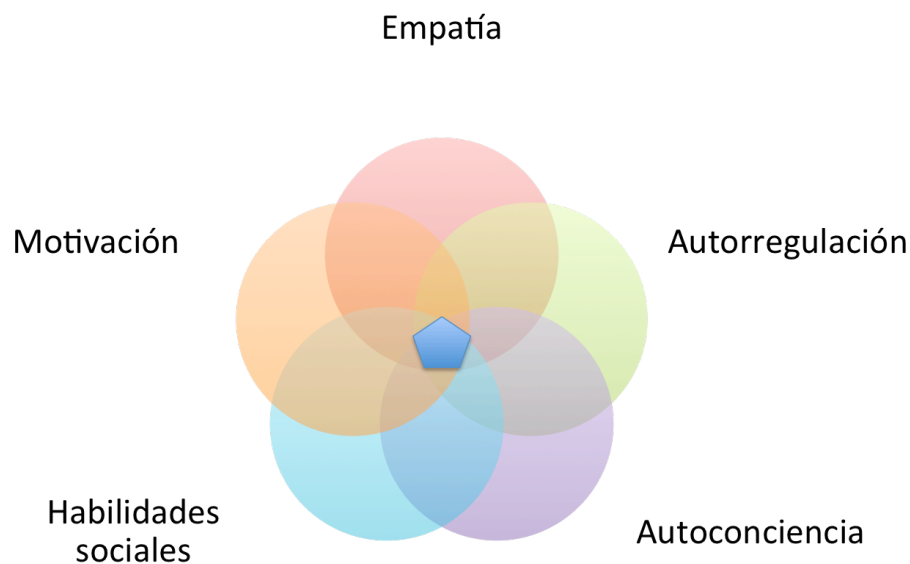
Estas competencias, se componen de las subcompetencias que se han enumerado en los cuadros anteriores. La clave está en combinar las distintas competencias para sacar el máximo partido de cada una. Así, en el caso de un individuo con un alto índice de autorregulación, este pierde valor cuando no se tiene nada de empatía, de nada vale tener un alto valor en autorregulación cuando no se tiene nada de empatía, así que lo ideal es saber combinar de forma óptima las distintas subcompetencias. Por tanto, lo que se pretende, y se

³³⁹ Se describe, según Goleman en "La práctica de la Inteligencia emocional", 1999, pp. 22-37 y 52.

analiza también en esta tesis es detectar los niveles de cada competencia en los auditores para poder potenciar aquellas en las que se obtengan menores niveles, de cara a conseguir la máxima eficiencia en la actividad laboral.

El nivel ideal del auditor, en cuanto a las competencias, será el que esté formado por las cinco competencias, de manera que se alcance un equilibrio en el que se interrelacionen las cinco de forma óptima. A este punto óptimo del grado ideal de las cinco competencias que tenga el auditor se denominará el equilibrio óptimo intercompetencial y se refleja en el siguiente esquema. El área con forma de pentágono será en la que deba situarse el auditor para tener el nivel óptimo de las cinco competencias, consiguiendo así generar mayores niveles de eficiencia y economía en el desarrollo del trabajo.

Figura 52. Equilibrio óptimo intercompetencial



Fuente: Elaboración propia

Por tanto, el objetivo ideal será que el auditor sitúe su nivel de competencias en el equilibrio óptimo intercompetencial, por lo que se debe analizar el grado de aquellas competencias que tiene cada auditor para incidir en las que deba potenciar alcanzando ese punto de equilibrio. En un capítulo posterior se analizará la relación de las competencias con las actividades de control interno y se retomará este análisis.

5.2 LAS ACTIVIDADES Y ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO COMO VARIABLES DEPENDIENTES.

Desde la perspectiva de la metodología COSO, y como se ha comentado en el capítulo 1, el control interno consta de cinco elementos integrados que han sido definidos anteriormente: entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y actividades de supervisión.

Una premisa digna de destacar es que el entorno de control determina las pautas de comportamiento en una organización e influye de forma directa en el nivel de concienciación del personal respecto del control.

El entorno de control representa, como indica NORKA³⁴⁰ “el contexto o ambiente donde se desarrollan las actividades organizacionales y debe estar signado por la filosofía de gestión de la gerencia, donde el control debe basarse en la integridad y el compromiso ético de los accionistas, el cual debe reflejarse en todos los niveles de la organización.”

Esta autora ha realizado una investigación en la que se tomó, como población objeto del estudio, ciento doce empresas con más de veinte trabajadores inscritos en la mencionada dependencia. Para escoger la muestra, se estratificó por sector de actividades y se aplicó la estadística para obtener el tamaño de la misma, la cual ascendió a cuarenta y dos empresas. Se obtuvo la siguiente información sobre aspectos básicos del entorno de control:

- Al consultarles a los accionistas o gerentes de las organizaciones sobre si se tomaron en cuenta las normas de conducta y ética para los socios, el 23 % de los accionistas no tomaron en cuenta ninguna norma de conducta o ética en el momento de constitución de la empresa. Sin embargo, el 80 % de los encuestados manifiestan que se incluyen principios de integridad y valores éticos en las funciones de sus empleados y que éstas se realizan por escrito en el momento de la contratación, lo cual garantiza el conocimiento formal de los principios y valores éticos de la gerencia.
- En cuanto al compromiso de ser competentes como organización, el 46 % de los encuestados manifestó que no lo incluyen en su misión organizacional, por lo cual este valor, que se refleja en el ambiente organizacional, se encuentra en minusvalía, pudiendo la empresa ser eficaz, pero no eficiente, en sus labores.

³⁴⁰ Norka, V., *Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización*. Actualidad Contable Faces, vol. 8, n°. 11, julio-diciembre, 2005, pp. 87-92.



- Al consultarles sobre el diseño organizacional, la división de la autoridad, la responsabilidad y los deberes entre los distintos miembros de la organización, el 77 % de los encuestados consideró que su estructura organizacional es formal.

- En cuanto a los criterios para establecer la estructura organizacional, se les presentaron los siguientes: líneas de autoridad, responsabilidad del cargo y concentración de deberes; el 81 % optó por las líneas de autoridad, el 42 % por la responsabilidad del cargo y el 42 % por la cantidad de deberes concentrados en una persona. Destaca el hecho de que sólo el 19 % de los encuestados optaron por las tres alternativas.

En la figura se expresa cómo se integra en este contexto de ambiente de control la cúpula de poder y los valores corporativos, de forma que, el Consejo de administración y la Dirección, en el ejercicio de la asignación de autoridad y responsabilidad en la organización, generan en la organización la conciencia de los aspectos fundamentales en el entorno de control: la integridad y valores éticos, el compromiso de competencia profesional y la filosofía de dirección/estilo de gestión y la estructura organizativa.

A partir del clima que se crea con estos factores, la entidad definirá las políticas y prácticas de recursos humanos necesarias.

Figura 53. Aspectos fundamentales en el entorno de control



Fuente: Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S. en *La gestión emocional en la evaluación del entorno de control*, Auditoría Pública, 2009.

El entorno de control constituye la base de todos los demás elementos del control interno, destacando entre los factores que constituyen el entorno de control, según COSO, los siguientes:

1. La integridad y los valores éticos.
2. El compromiso de competencia profesional.
3. El consejo de administración o comité de auditoría.
4. La filosofía de la Dirección y el estilo de gestión.
5. La estructura organizativa.
6. La asignación de autoridad y responsabilidad.
7. Las políticas y prácticas de recursos humanos.



Como se ha comentado, el entorno de control constituye la base de todos los elementos de control interno, de acuerdo con el Informe COSO, aportando disciplina y estructura. Los factores que integran el entorno de control y que ya se han enunciado anteriormente serán analizados y relacionados con la gestión emocional en el apartado 5.4 del presente trabajo.

La integridad de la Dirección y su compromiso con los valores éticos son los elementos que determinan la imagen de una buena reputación corporativa y una cultura organizacional. Las normas éticas y de comportamiento existentes en la organización, proyectan una representación de la misma, en función de cómo se comunican, lo que se enmarca en el ámbito del gobierno corporativo. Es importante la vigilancia y supervisión de las políticas contra el fraude y la implantación de códigos de conductas, funciones que competen al Consejo de Administración y, en su caso, al Comité de Auditoría.

Como, indica muy acertadamente LÓPEZ HERNÁNDEZ³⁴¹, Presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía y catedrático por la Universidad de Granada, un aspecto que no se debe pasar por alto en la consideración de la aplicación de la responsabilidad social es el efecto positivo que produciría en la difusión de buenas prácticas éticas en el sector privado. Un sector público que funcione con criterios de gestión socialmente responsables representa el mejor modelo para las organizaciones. En el marco de la mejora de la transparencia, la adopción de modelos de responsabilidad social legitimados gubernamentalmente para su aplicación homogénea dentro del sector público posibilitaría la comparación y el intercambio de información entre los distintos organismos cuando desempeñan funciones similares.

El Consejo de Administración y el Comité de Auditoría deben efectuar la supervisión y vigilancia de las actuaciones de la Dirección, para garantizar que la información que se presenta es oportuna y suficiente, así como que se gestionan adecuadamente los riesgos. También pueden exigir las investigaciones necesarias sobre actuaciones incorrectas, para afianzar el compromiso ético, lo que redundará en beneficio de la buena reputación corporativa de la organización.

³⁴¹ López Hernández, A.M., *Las administraciones públicas ante la responsabilidad social*, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ISSN 1577-2403, nº 91, 2010, pp. 48-51.

Estas actuaciones se concretarán en investigaciones sobre posibles irregularidades en las conductas del personal, incluidos los directivos, tales como gastos de viaje no justificados, litigios significativos, desfalcos, malversación de fondos, uso incorrecto de los activos de la sociedad, abuso de información privilegiada, pagos a políticos, pagos ilegales...

Los consejeros han de velar también por el patrimonio constituido por los activos intangibles, entre los que ocupa un lugar destacado la reputación corporativa, que responde a las percepciones que se puede tener de una organización desde fuera. El Consejo de Administración y el Comité de auditoría tienen una influencia determinante en el entorno de control y en la cultura de la organización, por lo que su protagonismo es esencial en la gestión de la reputación corporativa de la misma. Para esta gestión, es preciso conocer las percepciones de los diferentes grupos de interés para valorar el grado de implicación del personal en la filosofía de la organización y para saber también en qué medida los usuarios y el público en general, apoyan la estrategia de la compañía o la contradicen.

La percepción³⁴² es la función psíquica que permite al organismo, a través de los sentidos, recibir y elaborar las informaciones provenientes del exterior y convertirlas en totalidades organizadas y dotadas de significado para el sujeto.

OVIEDO³⁴³ se refiere a varios investigadores del movimiento Gestalt, como WERTHEIMER, KOFFKA y KÖHLER, para definir la percepción como el proceso fundamental de la actividad mental, considerando que las demás actividades psicológicas como el aprendizaje, la memoria, y el pensamiento, entre otros, dependen del adecuado funcionamiento del proceso de organización perceptual.

De tal modo, las percepciones individuales contribuyen a la creación de emociones, sentimientos y afectos que, analizados desde la perspectiva de los sentimientos colectivos, son elementos generadores de la percepción global de los grupos de interés que intervienen en la creación de la reputación corporativa.

El mundo de las emociones y las percepciones también ha sido profundamente estudiado por la publicidad de bienes de consumo. GONZÁLEZ BENITO³⁴⁴ muestra en

³⁴² Vera García, R., "Diccionario de psicología". Ed. Vértices psicólogos, 2015, p.39.

³⁴³ Oviedo, G.L., *La definición del concepto de percepción en psicología con base en la Teoría Gestalt*. Revista de Estudios Sociales, nº.18 Bogotá May./Aug. 2004, pp.89-96.

³⁴⁴ González Benito, O., Hidalgo Baz, M. y Martos Partal, M.M., *Is advertising helpful for organic businesses?: Differential effects of packaging claims* en International Journal of Advertising, Vol. 36, nº. 4, 2017, pp. 542-561. Diferentes afirmaciones tienen distintos impactos en las percepciones de los consumidores. Este estudio, por lo tanto, revela un efecto de alcance temático: los mensajes relacionados con el medio ambiente tienen



experimentos de laboratorio que un solo reclamo influye positivamente en las percepciones de determinados productos, aunque los reclamos adicionales pueden cancelar este efecto positivo. El catedrático también ha analizado si el hecho de tener un distintivo de calidad en el turismo rural español aporta consecuencias positivas en la calidad percibida por los clientes, la satisfacción derivada y los resultados empresariales³⁴⁵.

GONZÁLEZ BENITO³⁴⁶, además analiza como los sentimientos y emociones también afectan a la marca de la empresa, un activo intangible fundamental para la organización, citando como ejemplo la marca Apple que genera una actitud positiva de calidad, credibilidad y consideración como un producto superior y diferenciado de la competencia que genera sentimientos y emociones positivas.

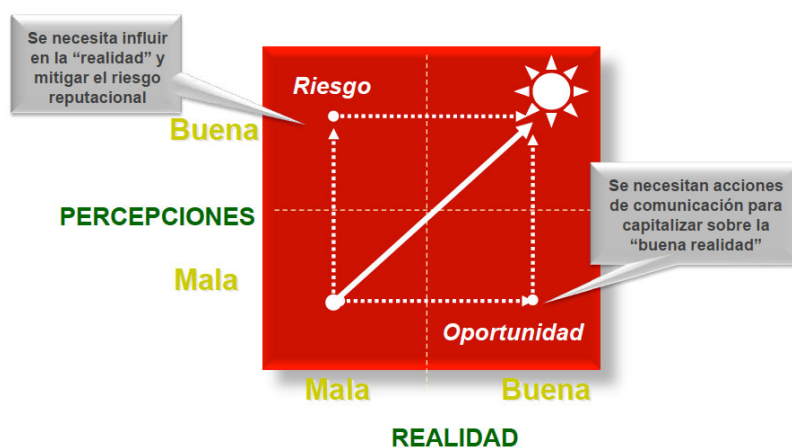
La reputación bien gestionada transmite las cualidades de la entidad e incrementa el valor de los servicios porque, aunque la reputación corporativa es intangible, constituye un valor con formidable potencial financiero y comercial. Tal como se observa en la figura siguiente, el Consejo debe velar porque se consiga que la organización tenga una buena imagen, según la percepción de los usuarios y del conjunto de los grupos de interés, pero preocupándose porque la realidad también sea buena, lo que sería el punto óptimo de la reputación corporativa. Frente a esta situación ideal, podemos encontrarnos ante organizaciones que son bien percibidas, aunque su realidad no responde a su buena imagen, lo que implica un claro riesgo de que la situación se deteriore. Esta situación es la que se produce cuando nos encontramos ante personas físicas y jurídicas que hacen lo que, en lenguaje coloquial, llamamos “vender humo”. Por el contrario, hay organizaciones que en la realidad pueden acreditar una buena gestión, pero con una mala percepción externa, por lo que se les presenta la posibilidad de establecer pautas de actuación que permitan convertir esta amenaza en una oportunidad.

mayor alcance que los relacionados con la salud, e influyen fuertemente en las percepciones ambientales y de salud.

³⁴⁵ González Benito, O. y Hernández Maestro, R.M., *Implicaciones de los Distintivos de Calidad: análisis en el Contexto del Turismo Rural Español* en Revista Turismo & Desarrollo, n.º 12, 2009, pp. 113-126.

³⁴⁶ González Benito, O. y Martos Partal, M.M., *Capital de marca: pilares, medición y efectos sobre el consumidor y la empresa*, n.º 414, 2019, pp. 13-22.

Figura 54. Reputación corporativa



Fuente: Maram, L., en su artículo *Como tener reputación corporativa*, 2013.

Para conseguir una buena reputación corporativa es importante una hábil comunicación, en todos los sentidos, teniendo en cuenta si las percepciones de los grupos de interés coinciden con la estrategia de la organización, o son contrarias a ella, lo que obligaría a realizar acciones correctoras.

Una buena gestión de la reputación no sólo potencia los canales de comunicación internos y externos, sino que incide positivamente sobre la motivación del personal, convirtiéndose en un activo intangible, esencial para fortalecer el capital intelectual y el capital emocional de la organización.

En el ámbito de la gestión emocional, algunos aspectos importantes que pueden incidir en el ambiente interno, desde el prisma de la ética son los siguientes³⁴⁷:

- a. La presión para alcanzar objetivos poco realistas.
- b. La remuneración basada en objetivos poco realistas.
- c. Un control ineficaz por una deficiente comunicación interna y externa.
- d. La falta de supervisión eficaz por parte de la Dirección, por ausencia de un liderazgo efectivo.

³⁴⁷ Coopers & Lybrand en "Los nuevos conceptos del control interno (COSO)", 1997, p. 30.

- e. La imposición de sanciones insignificantes sin valor disuasorio.

En cuanto al rol del Comité de Auditoría, es indispensable disponer de un Código de Ética para la profesión de auditoría, que incluya los principios relevantes para la profesión y las reglas de conducta que se espera que sean observadas por los auditores.

Los principios de un buen Código de Ética son la integridad, la objetividad, la confidencialidad y la competencia. Estos principios se relacionan con las competencias personales de la inteligencia emocional que incluyen: el autoconocimiento (conciencia de uno mismo) la autorregulación (control de nuestros estados, impulsos y recursos internos) y la motivación (conjunto de tendencias emocionales que guían o facilitan el logro de nuestros objetivos).

El principio ético de integridad, que implica confianza en el juicio del auditor, debería ir acompañado de la competencia de autoconocimiento, en el ámbito de la inteligencia emocional, que supone una valoración adecuada y confianza en sí mismo.

La objetividad, que entraña evaluación equilibrada, lleva aparejada la necesidad de autorregulación, autocontrol, confiabilidad, integridad, adaptabilidad, e innovación. Esta misma competencia emocional se correspondería con la confidencialidad, como aquel aspecto de los principios del código de ética que conlleva el respeto de la información. Finalmente, la competencia, es decir el conocimiento la actitud y la experiencia, se corresponderían con la motivación, que conlleva, entre otras cosas, compromiso e iniciativa.

Figura 55. Correlación entre los principios del Código de Ética y la inteligencia emocional

PRINCIPIOS DEL CÓDIGO DE ÉTICA	COMPETENCIAS PERSONALES (I. E.)
1. INTEGRIDAD Confianza en el juicio del auditor	1. AUTOCONOCIMIENTO Valoración adecuada y confianza en uno mismo
2. OBJETIVIDAD Evaluación equilibrada	2. AUTORREGULACIÓN Autocontrol, Confiabilidad, Integridad
3. CONFIDENCIALIDAD Respeto de la información	Adaptabilidad e Innovación
4. COMPETENCIA Conocimiento, aptitud y experiencia	3. MOTIVACIÓN Motivación, Compromiso, Iniciativa

Fuente: Elaboración propia basado en Goleman y Código de Ética. Instituto de Auditores Internos. Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.

La Dirección debe propiciar que el correcto comportamiento de todas las personas de la organización, así como las prácticas propias del código ético, se cumplan, evitando que se conviertan en una mera cuestión de imagen, aisladas de la estrategia de la Dirección y de la estructura organizativa. Por ello, es imprescindible que se revise la observancia de los principios del Código de Ética, ya que su incumplimiento resta credibilidad y, en consecuencia, la organización se puede encontrar ante un “papel mojado”, que en realidad no aporta ningún valor para que la integridad y los valores éticos sean el eje básico de actuación que defina un adecuado entorno de control.

El compromiso de competencia profesional es una de las funciones que la Dirección lleva a cabo, a partir de los planes estratégicos y operativos, que deben tener en consideración los conocimientos y habilidades requeridos al personal. Este compromiso conlleva otorgar valor a la formación, la experiencia y la inteligencia (en el sentido más amplio, incluyendo el aspecto de la inteligencia emocional) de forma que se garantice que los conocimientos y habilidades del personal son los adecuados para el desempeño de su trabajo.

La teoría del capital psicológico define los siguientes estados psicológicos, que influyen sobre el desempeño y la competencia profesional de los empleados³⁴⁸:

1. Eficacia, que indica que las personas tienen confianza, por su autoconocimiento, en lograr el éxito en los retos que se le presenten.
2. Optimismo, de forma que se sientan motivados y esperen obtener resultados positivos en sus actuaciones.
3. Esperanza, que les permita encontrar soluciones alternativas para alcanzar los objetivos ante los imprevistos y los problemas.
4. Capacidad de recuperación, para recobrar su fortaleza ante los fracasos y mantener la actitud proactiva, que los convierte en personas resilientes, que es un objetivo muy valioso en las políticas de recursos humanos.

Las estrategias para lograr que el marco laboral posibilite un crecimiento personal, que fortalezca el compromiso de competencia profesional, exigen tener en cuenta los factores emocionales determinantes del éxito organizacional, tal como se indica en la figura.

³⁴⁸Neira Fontela, E., García Chas R. en *Efectos del capital psicológico en los resultados individuales: un estudio en el colectivo de los ingenieros*. Revista galega de economía, vol 24-2, 2015, p.19.

El perfil profesional que interesa a las organizaciones no focaliza ya toda la atención en las habilidades técnicas y profesionales, sino que atiende a las competencias emocionales, interesándose por las personas proactivas que, son esenciales en el ámbito de la asignación de autoridad y responsabilidad. El desarrollo profesional incluye potenciar las competencias personales y sociales propias de la inteligencia emocional, ya que la cultura organizacional es esencial para disfrutar de un entorno emocionalmente sano, aspecto que incide sobre la imagen de la entidad y sobre la reputación corporativa que, en definitiva, afectan a los resultados económicos de la organización.

Figura 56. Factores emocionales de éxito empresarial

FACTORES EMOCIONALES DE ÉXITO EMPRESARIAL	
LÍDERES OPTIMISTAS	CONSOLIDAN LA CAPACIDAD PERSONAL
DESAFÍOS GENUINOS Y TRABAJO ESTIMULANTE	TRANSMITEN RESPETO HACIA LA CAPACIDAD DE LA PERSONA
ÉNFASIS EN LA FORMACIÓN	MEJORA DE HABILIDADES
SENSACIÓN DE PERTENENCIA	CULTURA ORGANIZATIVA
VALORAR PERSPECTIVAS MÚLTIPLES	NO A LOS PREJUICIOS POR RAZA, SEXO, RELIGIÓN, IDEOLOGÍA...
LOS GRUPOS DE ÉXITO TRANSMITEN MENSAJES FRENTE A LAS AMENAZAS	LAS AMENAZAS NO SON NINGÚN IMPEDIMENTO: SON UNA OPORTUNIDAD
ALENTAR LA CONFIANZA EN SÍ MISMO Y ORIENTAR A LA PERSONA	MINIMIZAN EL COSTE EMOCIONAL DE LOS FRACASOS DE LAS PERSONAS

Fuente: Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S. en *El factor emocional en auditoría (II)*, 2009.

Los factores emocionales que se indican se refieren a características personales y sociales del líder, que contribuyen a que haya un buen clima en la empresa, además de propiciar una adecuada comunicación para transmitir mensajes optimistas frente a las amenazas. La formación en valores propios de la cultura organizativa de la entidad, la potenciación del sentido de pertenencia y el establecimiento de retos que resulten estimulantes para mantener un buen nivel de motivación, constituyen factores emocionales de éxito, acordes con el compromiso de competencia profesional que corresponde a la Dirección. El trabajador que demuestra eficacia, optimismo, esperanza y capacidad de recuperación ante el fracaso, es una garantía de competencia profesional para la organización.

5.3 BARRERAS EMOCIONALES EN EL CONTROL INTERNO COMO ASPECTOS LIMITATIVOS EN LA GESTIÓN DE LA ORGANIZACIÓN.

Uno de los objetivos de esta tesis ha sido proponer una nueva línea de trabajo en el control interno, que contemple la incidencia de las competencias emocionales, teniendo en cuenta el aspecto humano de la gestión, desde la perspectiva de lo que denominan las habilidades blandas. Se ha expuesto una visión sobre la correlación que existe entre los elementos básicos del control interno y los aspectos esenciales de la inteligencia emocional, en cuyo marco se incluyen las competencias emocionales y sociales. Además, se ha diseñado un modelo de cuestionarios de evaluación (de los que hablaremos en el apartado 5.6) de los elementos del binomio control interno versus competencia emocional, que puede añadir valor al trabajo tradicional de control interno y auditoría. En este tipo de actividades es evidente, como en otros casos, la necesidad de un equipo interdisciplinar, que requeriría la colaboración de expertos en psicología y recursos humanos, para abordar el trabajo de auditoría con un enfoque integral.

El entorno de control, debemos volver a hacer especial hincapié en ello, constituye la base de todos los elementos del control interno y engloba factores como los valores éticos y la filosofía de la dirección, que son productos de la cultura corporativa de la organización.

Entre los factores internos a considerar en la evaluación de riesgos está la calidad de los empleados y los métodos de formación y motivación, que pueden influir sobre el nivel de concienciación en cuanto a la necesidad de un buen control. El aspecto motivacional nos lleva a valorar la importancia de facilitar niveles de motivación orientados a alcanzar el “canal de flujo”, lo que supone un reto de la Dirección para la mejora de la capacidad profesional, manteniendo un buen nivel motivacional en el desempeño. Otras circunstancias que exigen una atención especial son la entrada de nuevos empleados, el crecimiento rápido y las reestructuraciones internas, porque en estos casos, el estrés que se genera puede provocar tensiones importantes en las que el individuo se vea enfrentado a la disonancia cognitiva.

Las actividades de control, que se concretan en las políticas y directrices orientadas a afrontar adecuadamente los riesgos, deben facilitar a la plantilla la asunción de atribuciones internas, con la toma de conciencia de que los éxitos o fracasos de un buen control interno radican en el propio esfuerzo, en el que debe participar toda la organización. En estas actividades, así como en las de información, comunicación y supervisión, son de gran



importancia las actitudes de las personas que interactúan, destacando los aspectos verbales y no verbales de la comunicación, así como la concordancia entre ambos tipos de mensajes.

En este trabajo también se plantea la utilidad de herramientas de la psicología para complementar las técnicas específicas de auditoría, y poder aplicarlas de forma práctica. Esta perspectiva puede aportar nuevos roles en la función del auditor, sobre el papel del auditor interno como asesor de confianza o como coach, aspectos a valorar desde una perspectiva multidimensional de la función de control interno en la organización.

El estudio de la psicología³⁴⁹ en relación a los trabajos de auditoría, hay poca literatura al respecto, aunque como señalan DOMÍNGUEZ BILBAO y SEVILLA CASTRO, la auditoría y la contabilidad de recursos humanos, por un lado, y la auditoría y contabilidad social, por otro, nos muestran la posibilidad y la necesidad de medir y evaluar las políticas y prácticas que afectan a las personas como activo de la organización, así como la responsabilidad que la organización tiene sobre diversos colectivos a los que afecta. Nuestra perspectiva pretende aprovecharse de ambas aportaciones, sumando la tradición científica de la Psicología Social, al análisis de las políticas y prácticas desde la perspectiva de la responsabilidad social interna de la organización. El objetivo es obtener un resultado plural y crítico: los puntos de vista a considerar son los de los distintos colectivos de su fuerza laboral, así como el de la propia dirección de la misma, manteniendo en el trasfondo la tradición que nos previene contra la reproducción no consciente de estructuras de poder. La Auditoría Sociolaboral es un campo en el que la Psicología Social con pretensiones críticas puede desarrollar un importante trabajo.

En la línea de trabajo de los autores citados, que se refieren en su artículo al papel de la psicología social en el ámbito de la auditoría sociolaboral, este trabajo plantea el papel de la psicología, en general y de la inteligencia emocional en concreto, para analizar la interrelación entre las capacidades propias de la gestión emocional y los factores del entorno de control, señalando lo siguiente:

1. Las competencias personales de la inteligencia emocional afectan de forma determinante a la integridad y los valores éticos.

³⁴⁹ Domínguez Bilbao, R., Revilla Castro, J.C., *La auditoría sociolaboral como ámbito para una psicología social crítica, Working Life Audit as a field for a Critical Social Psychology*. Revista de psicología del trabajo y de las organizaciones Vol. 18. n.º. 1., 2002, pp. 75-94.

2. Los factores emocionales de éxito en la organización inciden, sin ninguna duda, sobre los compromisos de competencia profesional.
3. La imagen que proyecta la organización se concreta en la reputación corporativa, que, como ya se ha analizado, es uno de los aspectos esenciales que debe vigilar el Consejo de Administración.
4. La comunicación es una herramienta de gestión que debe estar incardinada en la filosofía de la dirección y el estilo y de gestión.
5. Los sentimientos colectivos permiten visualizar un nuevo modelo de estructura organizativa, orientado hacia la creación de un estado emocional colectivo que sea positivo.
6. La proactividad y la gestión del miedo son aspectos propios de la gestión emocional, vinculados a la asignación de autoridad y responsabilidad.
7. La gestión de los conflictos emocionales y la formación de personas resilientes son elementos claves de las políticas y prácticas en materia de recursos humanos.

Cuando hay líderes convencidos de que la organización está fundamentada de manera esencial sobre la persona, y que la conducta viene determinada por sentimientos y emociones, se está dando el primer paso para abordar una gestión emocional comprometida. La clave del éxito está, no sólo en compartir estas ideas, sino en integrar los valores de la gestión emocional en las pautas de conducta, de tal manera que el entorno de control, cimentado sobre la persona, se convierta realmente en la base de la pirámide del control interno.

Se ha abordado una visión de la auditoría en la que el factor humano complementa el factor técnico, que es el que tradicionalmente se tiene en cuenta. Cuando se genera un ambiente de presión para alcanzar objetivos poco realistas existe mayor riesgo de fraude, siendo importante conocer las expectativas de la persona y el valor de la fuerza motivacional que se genera. Además, en este contexto, se facilita la producción de sesgos atributivos, como el falso consenso, que lleva al empleado a considerar que su forma de actuar es la general en esa situación de exigencia. Así, puede interpretar, por ejemplo, que para cumplir los objetivos es admisible todo, incluso sobrepasar la frontera de la ética. Otras situaciones que pueden incitar a los empleados a cometer actuaciones indebidas son aquellas en las que se aplican sanciones insignificantes por comportamientos indebidos, que contribuyen a una cultura corporativa que podría inducir indirectamente al fraude.



El estudio de los juicios humanos³⁵⁰ frente al riesgo y la incertidumbre se transformó en 1970 cuando KAHNEMAN y TVERSKY introdujeron su enfoque sobre “heurística y sesgos”, desafiando los modelos que dominaban y que eran estrictamente racionales. El enfoque de estos autores generó un torrente de investigaciones en psicología a la cual se extendió y afectó el saber académico en economía, derecho, sociología, medicina y ciencias políticas. La importancia de estos problemas se ha puesto en evidencia el año 2002 cuando por primera vez en la historia de la psicología un psicólogo, el Dr. KAHNEMAN compartió el premio Nobel en Economía. El núcleo de las ideas del programa de heurística y sesgos es que el juicio bajo incertidumbre se basa a menudo en una cantidad limitada de conceptos heurísticos simplificadores, más bien que en un procesamiento algorítmico más formal y extensivo. Aunque la intuición heurística se distingue de los procesos de razonamiento formativo por pautas de juicios sesgados, los heurísticos en sí mismos son procedimientos de estimación que de ningún modo son irracionales. Son respuestas intuitivas normales no solo para los problemas de alta complejidad sino para las más simples cuestiones de verosimilitud, frecuencia y predicción.

Se debe hacer referencia a las barreras emocionales de la organización, que son aquellos entes, ya sean personas físicas, conceptos o constructos psicológicos, que inciden negativamente, tanto en los trabajadores, individualmente, como en los sentimientos colectivos de la organización, afectando al cumplimiento de los objetivos y de los resultados. Entre las distintas barreras posibles se proponen las siguientes: estupidez, mala comunicación, problemas psicolaborales, mala reputación corporativa, miedo y liderazgo tóxico.

La estupidez

De las muchas expresiones que se pueden utilizar para definir a un estúpido, se adoptará el criterio de CIPOLLA, que en su obra “Allegro ma non troppo” lo define como, “aquel que causa pérdidas a otros, perjudicándose a sí mismo”. Se plantea aquí la cuestión de porque los malvados son fácilmente reconocibles, pero los estúpidos pasan a veces desapercibidos, causando daños tremendos en las organizaciones

³⁵⁰ Cortada de Kohan, N., Macbeth, G., *Los sesgos cognitivos en la toma de decisiones*. Revista de Psicología Vol. 2 n° 3, 2006, pp. 56-68.

El análisis de costes y beneficios permite clasificar a los seres humanos en cuatro tipos de personas³⁵¹, cada uno de los cuales ocupa un cuadrante en un sistema de coordenadas. Si se representa en el eje de abscisas el beneficio, positivo o negativo (pérdida), que obtiene el individuo y en el eje de ordenadas el beneficio (+) o coste (-) que causa a los demás, se puede definir y estimar las coordenadas de los siguientes tipos:

Inteligente (1)

Es aquel que se beneficia a sí mismo, beneficiando a la vez a los demás.

Incauto (2)

O desgraciado, es aquel que se causa un perjuicio a sí mismo, beneficiando a los demás.

Estúpido (3)

Es aquel que causa pérdidas a otros, perjudicándose a la vez a sí mismo.

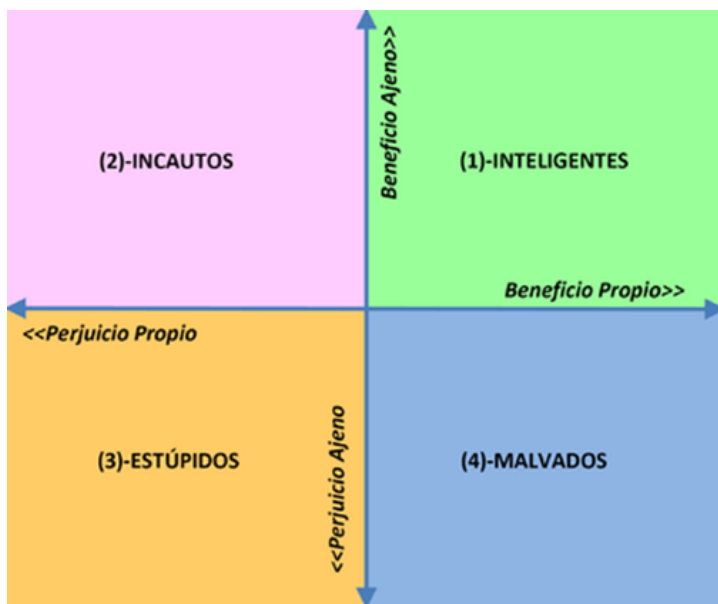
Malvado o Bandido (4)

Es aquel que obtiene beneficios para sí mismo, perjudicando a los demás. Es lo que el autor llama Ley de oro de la estupidez humana

En la obra citada, CIPOLLA, menciona que la mayoría de los individuos no actúa consistentemente. Bajo ciertas circunstancias, una persona puede actuar inteligentemente y en otras actuar como desgraciado. La única importante excepción a esta regla es la de las personas estúpidas, que normalmente muestran una fuerte tendencia hacia un comportamiento estúpido en cualquier actividad u organización. Para los demás, se puede calcular su posición en el eje de coordenadas del gráfico siguiente, como una media de los resultados de sus acciones en términos de costes y beneficios causados sobre sí mismos y sobre los demás.

³⁵¹ Según Cipolla, C.M., en la obra “Allegro ma non troppo”. Ed. Crítica, 2012, p. 257.

Figura 57. Ley de oro de la estupidez humana



Fuente: Cipolla, C., “Allegro ma non troppo”, 2012.

Para una organización, y para la sociedad en general, un estúpido es altamente peligroso porque no actúa con una lógica explicable. El malvado tiene su lógica, que es obtener beneficios, aunque lo haga a costa de perjudicar a otros; no llega al nivel del inteligente, porque no es capaz de saber obtener beneficios propios procurando también los beneficios ajenos, pero, como decimos, tiene su lógica. En consecuencia, se puede prever su comportamiento, a pesar de ser reprobable y por tanto estamos ante un riesgo predecible. En el extremo opuesto se encuentra el estúpido, considerado un enemigo emocional de primera magnitud por la dificultad de predecir su actitud.

La mala comunicación

Si se tiene en cuenta el factor emocional, la filosofía de la Dirección deberá tener presente en su filosofía de gestión el problema del aislamiento o la falta de integración de alguno de los miembros, que suele estar provocado por problemas de comunicación y de confianza entre los integrantes del grupo.

La comunicación³⁵² es intrínseca al ser humano, así como consustancial a la vida social, a través de la cual, transmitimos como cimientos, experiencias, creencias, tradiciones, mitos, ideas, interpretaciones, intuiciones o sueños. Las personas que han estado aisladas

³⁵² Huaylupo Alcázar, J., *La incomunicación social en la globalización de las técnicas comunicativas*. Revista Ciencias económicas 28 n°. 2, 2010, pp. 447-462.

por largos periodos, como los niños salvajes, desarrollan hirsutismo, están imposibilitados de hablar y de caminar erguidos a la vez de tener una gran incapacidad para la vida social e incluso para el aprendizaje, mientras que desarrollan otras capacidades comunes en animales, como la sensibilidad olfativa, visual, etc., características que se profundizan al incrementarse el tiempo de aislamiento. Esto es, la sociabilidad entre humanos es una condición para la creación de funciones y de facultades fisiológicas, orgánicas y comunicativas que son propias de las personas en sociedad. La comunicación como manifestación de las relaciones entre personas, es compleja y está condicionada por la naturaleza y peculiaridad históricas de cada contexto social. En este sentido, reviste formas y contenidos múltiples, de ninguna manera reducida a la trasmisión de palabras, mensajes o símbolos y menos aún puede ser simplificada al uso de determinados medios o instrumentos para la comunicación.

Por ello, la mala comunicación, dificulta la colaboración necesaria para el trabajo en equipo, por lo que, para incentivar la apertura entre los miembros de los grupos de trabajo, es conveniente facilitar la mayor información en todos los sentidos. La información que se tiene sobre nosotros mismos (que puede ayudar a los demás a conocernos) así como la información que se tiene de los demás, según nuestra percepción, porque puede ser una ayuda útil para ellos y para la mejora de la organización en su conjunto.

A través de la toma de conciencia que se produce por medio de la comunicación, es posible promover un cambio positivo de actitudes.

Los problemas psícolaborales

En el capítulo 4 se ha abordado el tema de los factores y riesgos psicosociales y se han enumerado algunas de las categorías de estos factores. Se ha de resaltar que los riesgos no son condiciones organizacionales de la entidad, sino que se trata de situaciones o estados, que se pueden producir en el seno de cualquier organización, con una alta probabilidad de dañar la salud de los trabajadores de forma importante.

En este sentido podemos señalar la problemática de la inseguridad en nuestras organizaciones actuales que se caracteriza por la idea³⁵³ de una sociedad del riesgo la cual entiende como una fase de la modernidad en la que las amenazas que ha ido produciendo el

³⁵³ Nelson P., *Del Concepto de Riesgo: Conceptualización del Riesgo en Luhmann y Beck*. Revista Mad. n°. 10, 2004, pp. 95-160.



desarrollo de la sociedad industrial (políticos, ecológicos, e individuales) escapa, crecientemente, del control de las instituciones destinadas a su protección. Esto plantea el problema de la autolimitación de ese desarrollo, así como la tarea de redefinir los estándares (de responsabilidad, seguridad control, limitación de daños y distribución de consecuencias de éstos) establecidos hasta el momento atendiendo a las amenazas potenciales. De esta forma, "... se puede caracterizar como "Sociedad del Riesgo", una sociedad que no está asegurada, ni puede estarlo porque los peligros que acechan son incuantificables, incontrolables, indeterminables e inatribuibles. Al hundirse los fundamentos sociales del cálculo de riesgos, y dado que los sistemas de seguro y previsión son inoperantes ante los peligros del presente, se produce una situación de irresponsabilidad organizada. Frente a ella, nuevos sujetos sociales proponen un nuevo proyecto ilustrado alternativo.

Sin embargo, existen factores organizacionales y laborales que sí tienen relación con estos riesgos; la filosofía de la organización, la cultura corporativa y el clima laboral, son factores organizacionales influyentes. Entre los factores laborales se encuentran las condiciones de empleo, el diseño del puesto, la calidad del trabajo...factores que, en definitiva, pueden incidir positivamente en la salud, si se plantea como objetivo el mejor desarrollo individual, así como el bienestar personal y organizacional.

Problemas psícolaborales importantes son, además del estrés, que es de las enfermedades más frecuentes en la población, los problemas de violencia, acoso laboral, inseguridad de trabajo, burnout o desgaste profesional...entre otros. En la figura siguiente, basada en el estudio ya mencionado de JIMÉNEZ y BÁEZ LEÓN, se presentan algunas de las consecuencias que pueden presentarse como efecto de los riesgos psicosociales, con implicaciones no sólo perjudiciales para el individuo sino para la organización, en todos los sentidos, incluidos los perjuicios económicos derivados de los mismos.

Figura 58. Consecuencias de los riesgos psicosociales



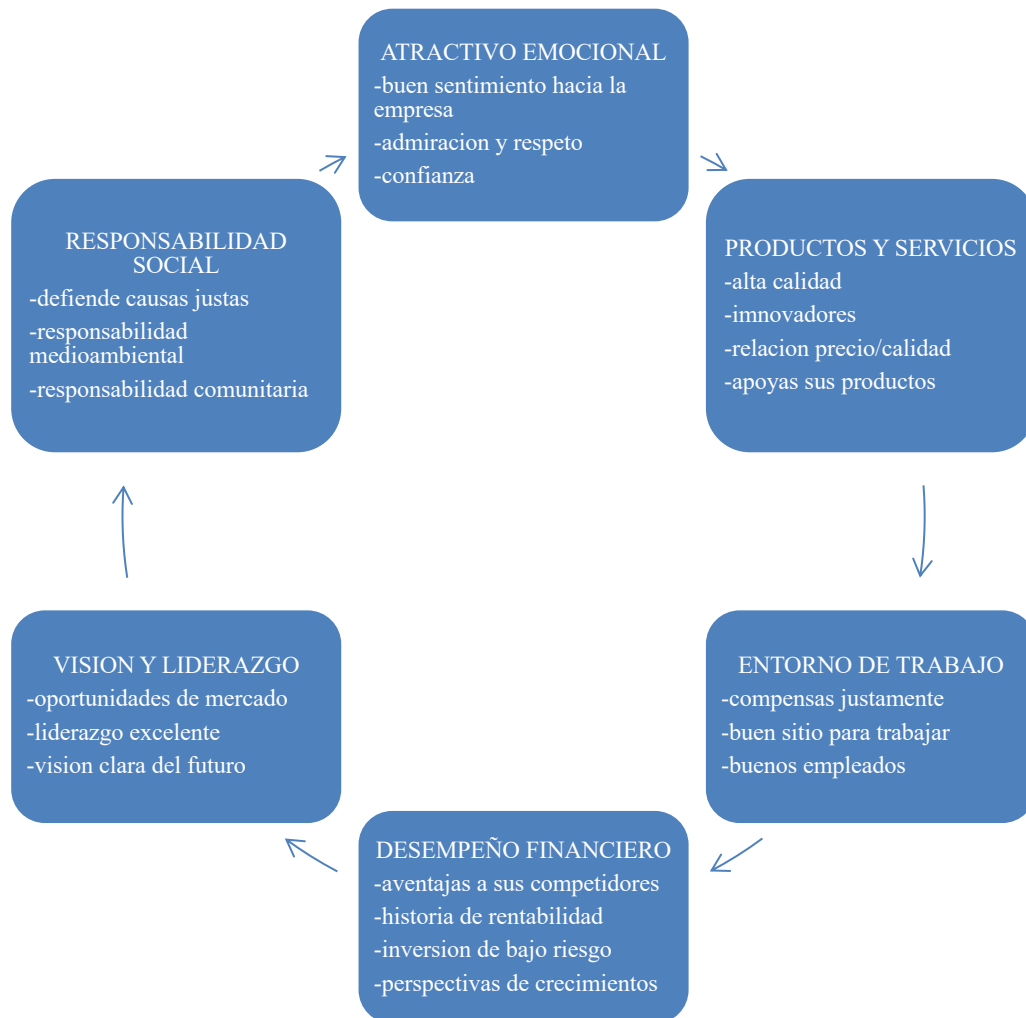
Fuente: Moreno Jiménez, B., Báez León, C., Factores y riesgos psicosociales, formas, consecuencias, medidas y buenas prácticas, 2011, p.156.

La mala reputación

La cuestión de la reputación corporativa, se ha tratado en un capítulo anterior, donde se hacía referencia a la responsabilidad del Consejo de Administración, como máximo responsable de la reputación corporativa y de la imagen de la organización. Pero esto no debe hacer olvidar que la reputación, al igual que el control interno, es algo que afecta a todas las unidades de la organización y a todos los departamentos, aunque la implicación en esta responsabilidad es mayor conforme se avanza hacia el más alto nivel de la jerarquía. Cada vez es más frecuente el interés de las organizaciones por una buena reputación corporativa, siendo conscientes de que éste es un activo intangible muy valioso.

La reputación corporativa³⁵⁴ es un “concepto básicamente emocional, difícil de racionalizar y de expresar con palabras”. Es un concepto multidimensional, ya que son muchas las facetas de la empresa que conforman o influyen en la reputación.

³⁵⁴ Martínez León, I. M. Olmedo Cifuentes, I., *La medición de la reputación empresarial: problemática y propuesta*. Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa Vol. 15, nº 2, 2009, pp. 127-142.

Figura 59. Reputación corporativa

Fuente: Elaboración propia basada en “Responsabilidad Social y Reputación Corporativa”, David Llerandi Bueno. Evidencias Empíricas, 2014, p. 48.

En numerosos casos, la reputación corporativa ha quedado muy deteriorada como consecuencia de los grandes escándalos que, evidentemente, también han afectado a importantes firmas de auditoría. Este activo intangible hay que medirlo, a pesar de todas las dificultades que ello entraña; pero las encuestas y otros sistemas de valoración de grupos constituyen una metodología que se debería hacer entre todos los grupos de interés, para establecer formas de medir y evaluar este activo.

Una compañía ha de tener, indefectiblemente, una conciencia ética si quiere disfrutar de buena reputación y esto implica, además, tener en cuenta valores como la integridad y transparencia, la responsabilidad social, el cuidado del entorno laboral, la situación

financiera, la oferta de productos y servicios a los clientes, así como la política de innovación de la entidad. En la figura anterior se resumen algunos de estos valores.

El miedo

En el estudio de las emociones el miedo es la que ha sido mayor objeto de investigación. El miedo es un legado evolutivo vital, que tiene un valor de supervivencia y que opera dentro de dos niveles: el sistema de defensa ante los depredadores y el sistema de sumisión ante el miembro dominante del grupo. Este último es necesario, desde el punto de vista antropológico, para garantizar la cohesión grupal y evitar la destrucción por luchas individuales.

En términos generales el miedo³⁵⁵ es una emoción producida por un peligro presente e inminente y que se encuentra muy ligada al estímulo, claramente identificable, que lo genera (la ansiedad se diferencia del miedo en que en ésta, hay una anticipación de un peligro futuro, indefinible e imprevisible). El miedo ha sido siempre un mecanismo para controlar y someter y en las empresas sus efectos afectan al trabajador y al conjunto de la organización, con consecuencias claramente negativas para las dos partes.

A veces el miedo es adquirido, no sólo por la propia experiencia del aprendizaje directo, sino también por aprendizaje vicario, fruto de la observación o identificación con modelos, sin que el sujeto tenga directamente experiencia con los estímulos que provocan el miedo. Además, la transmisión social a través de la cultura es otra vía de aprendizaje (en nuestra cultura podemos referirnos al miedo a las cucarachas, por ejemplo) ya que los seres humanos están predispuestos genéticamente con facilidad nuevos miedos.

³⁵⁵ García Fernández-Abascal E. G., García Rodríguez, B. Jiménez Sánchez, M.P. Martín Díaz, M.D., Domínguez Sánchez, F.J. “Psicología de la Emoción”, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 254.

Figura 60. Características del miedo

CARACTERÍSTICAS DEL MIEDO	
1. DESENCADENANTES	Percepción de daño/peligro Estímulos intensos/nuevos Peligros evolutivos especiales Estímulos de interacción social
2. FACTORES MODULADORES	
A) Aprendizaje	Aprendizaje vicario
B) Contexto sociocultural	Normativa social/cultural
3. FUNCIONES	
<ul style="list-style-type: none"> • Activar al sujeto para conductas que distantes del estímulo • Facilitar respuestas de escape y evitación • Prevenir de elementos peligrosos potencialmente • Facilitar vínculos sociales de ayuda en la defensa colectiva 	

Fuente: García Fernández-Abascal, E. y otros "Psicología de la emoción", 2010, p.254.

En el cuadro anterior se describen las características esenciales del miedo, contempladas en la psicología de la emoción, resumiendo los desencadenantes, los factores moduladores del miedo y las funciones biológicas y sociales del mismo. El miedo es, evolutivamente, un sentimiento antiguo que provocaba respuesta física ante la amenaza real de la naturaleza. No obstante, esta emoción heredada surge hoy día sin que haya amenazas físicas, sino que se contemplan otros tipos de miedos ante las amenazas de carácter emocional, que no deberían ser afrontadas de igual manera que el miedo físico. Se puede percibir el miedo al fracaso, al rechazo, a perder el trabajo, a perder la categoría, a no ser bien tratados... que surge como emoción tanto en el ámbito de lo individual como en el ámbito organizacional. Una organización en la que se impone el miedo no es sana emocionalmente, según los criterios de feelings management, y se debe tratar de sustituir este sentimiento por un liderazgo afectivo, al que se hace a referencia a continuación.

El liderazgo tóxico

Se puede sufrir la mala suerte de encontrarse con líderes tóxicos, que se caracterizan por los siguientes rasgos: ser autoritarios y controladores, tener un comportamiento imprevisible que provoca inquietud en el personal dependiente del jefe, ser personas narcisistas que no ejercitan la autocrítica y no son receptivos a las opiniones de los demás, que suelen evadir su responsabilidad culpando a otros de los errores, que suelen ser poco respetuosos, que pueden crear ambiente de burnout y acoso laboral, que suelen desmotivar al personal..., en resumen, se caracterizan por ser todo lo contrario de lo que se entiende por un líder afectivo. Este tipo de liderazgo no es fácil de definir, pero se percibe en la forma de actuar del líder y de su equipo en la organización, así como por los buenos resultados que se obtienen de su trabajo engrupo.

Un líder tóxico³⁵⁶ es el directivo que es negativo en el trabajo y deteriora el ambiente laboral con el riesgo de provocar problemas de rendimiento y productividad en la organización. Suele ser una persona reactiva, que no motiva a los empleados, no comunica y, lo que es peor, no escucha ni es receptivo a las sugerencias de su equipo.

Lo contrario a un líder tóxico es un líder afectivo según define Jovell, y cuyos principales atributos se detallan en la siguiente figura.

³⁵⁶ Peña Quintero, N., *El líder tóxico: su efecto en el ambiente organizacional*, 2006, <https://maturincoaching.wordpress.com/2016/08/02/el-lider-toxico-su-efecto-en-el-ambiente-organizacional/>

Figura 61. Atributos del Liderazgo afectivo



Fuente: Jovell A. L., “Liderazgo afectivo”, 2007.

Existen estudios que demuestran la relación entre la inteligencia emocional del líder y los resultados obtenidos, observándose que los directivos con alta inteligencia emocional, además de obtener mayores beneficios, son bien valorados por sus subordinados y

superiores. Es preciso resaltar que, en estos casos, esta influencia resulta ser independiente de su coeficiente intelectual, siendo la capacidad de percibir las emociones ajenas lo que mejor pronosticaba un liderazgo afectivo.

No se puede decir que estas sean las únicas barreras emocionales, pero sí que estos son elementos esenciales a tener en cuenta para una correcta gestión emocional, así como para la previsión de esta categoría de riesgos relacionada con “feeling management”.

Feeling management³⁵⁷, se plantea como un modelo que parte del constructo de que existen sentimientos colectivos y asevera que las organizaciones se emocionan, se enfadan o entusiasman, lo que afecta a las personas y a los equipos, incidiendo en los resultados económicos de la entidad.

Estas barreras analizadas, pueden afectar al deterioro del entorno de control y también a los sistemas de información y comunicación, así como a los procedimientos de evaluación de riesgos y las actividades de control. Es decir, pueden incidir sobre todo el proceso de control interno en la organización, que es la base para una auditoría eficaz.

5.4 RELACIÓN ENTRE LAS VARIABLES COMPETENCIAS EMOCIONALES Y EL CONTROL INTERNO

El Informe COSO (“Internal Control-Integrated framework”. Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), como ya se ha comentado, define el control interno como un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del Personal, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos.

En este documento, de aceptación general en el ámbito profesional de la auditoría, así como en el ámbito académico, se determina que los componentes del control interno son los siguientes: entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y, finalmente, supervisión y vigilancia.

En el informe COSO II se actualizan algunos aspectos del anterior y se establecen que los elementos de control interno de este modelo son los ocho siguientes: ambiente interno, establecimiento de objetivos, identificación de acontecimientos, evaluación de

³⁵⁷ Barrio Tato, L., Barrio Carvajal, S., “Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos”. Ediciones pirámide 2020, p. 35, basado en los conceptos de Fernández Aguado, J., de su obra “Feelings management. Estudio sobre los estados emocionales en las organizaciones”.

riesgos, respuesta al riesgo, actividades de control, información y comunicación y finalmente supervisión. Estos elementos están incluidos en los cinco propuestos en el modelo original, aunque alguno de ellos se ha desarrollado lo suficiente para tener entidad propia como nuevo elemento, por lo que en esta tesis se hará referencia al modelo inicial.

Las herramientas de evaluación de COSO incluyen modelos de formularios que determinan los puntos de atención que se deben analizar en cada elemento de control interno. A continuación, se resumen los puntos de atención que recomienda esta metodología, para cada uno de los elementos.

Figura 62. Pirámide COSO



Fuente: Informe COSO, 1992, p.21.

A continuación se repasan los puntos dentro de cada elemento de control según el enfoque COSO³⁵⁸:

Entorno de control

Destacan los siguientes puntos atención:

1. Integridad y valores éticos.
2. Compromiso de competencia profesional.

³⁵⁸ Coopers & Lybrand, "Los nuevos conceptos del control interno (COSO)", 1997, pp.39-68.

3. Consejo de administración y comité de auditoría.
4. Filosofía de la dirección y estilo de gestión.
5. Estructura organizativa.
6. Asignación de autoridad y responsabilidad.
7. Políticas y prácticas en recursos humanos.

Evaluación de riesgos

Destacan los siguientes puntos de atención:

1. Objetivos globales.
2. Objetivos específicos de cada actividad.
3. Identificación de los objetivos más importantes.
4. Identificación de los principales riesgos.
5. Análisis del riesgo.
6. Gestión del cambio.
7. Circunstancias atención especial.

Actividades de control

Destacan los siguientes puntos atención:

1. Tipos de actividades de control.
2. Integración de las actividades de control en la evaluación de riesgos.
3. Evaluación de las tecnologías.
4. Necesidades específicas.

Información y comunicación

Destacan los siguientes puntos:

1. Estrategias y sistemas integrados.
2. Calidad de la información.
3. Comunicación interna y externa.

Supervisión

Destacan los siguientes puntos de atención:

1. Supervisión continua.
2. Evaluaciones puntuales.
3. Metodología de evaluación.



4. Comunicación de las deficiencias.

Por otra parte, en el marco de la gestión emocional, el concepto de competencia emocional que propone GOLEMAN³⁵⁹, que se ha analizado anteriormente, se refiere al ámbito de las competencias personales, que son las que determinan el modo en que nos relacionamos con nosotros mismos, y también al ámbito de las competencias sociales, que son las que determinan el modo en que nos relacionamos con los demás.

Entre las competencias personales se incluyen:

- a. La conciencia de uno mismo, que es la conciencia de nuestros propios estados internos, recursos e intuiciones.
- b. La autorregulación, que es el control de nuestros estados, impulsos y recursos internos.
- c. La motivación, que es el conjunto de tendencias emocionales que guían o facilitan el logro de nuestros objetivos.
- d. Las competencias sociales incluyen las siguientes:
- e. La empatía, que es la conciencia de los sentimientos, necesidades y preocupaciones ajenas.
- f. Las habilidades sociales, que se refieren a la capacidad para inducir respuestas deseables en los demás.

Cada día es más importante el estudio de cómo influyen los factores emocionales en el desarrollo de los trabajos, y cada vez son más los investigadores que están abriendo nuevas líneas de investigación que relacionan las competencias emocionales con el desempeño de las actividades laborales.

En “The Structure of Emotional Intelligence, Spiritual Intelligence and Its Relationship with Work Enthusiasm and Auditor Performance”³⁶⁰ se estableció el objetivo de probar empíricamente el efecto de la inteligencia emocional y espiritual para el entusiasmo en el trabajo y el desempeño de los auditores. La población del estudio fueron los auditores que trabajaban en la Oficina de Contadores Públicos y en el Ministerio de

³⁵⁹ Goleman, D. “Emotional intelligence”. Ed. Bantam books. 1995, p.20.

³⁶⁰ *The Structure of Emotional Intelligence, Spiritual Intelligence and Its Relationship with Work Enthusiasm and Auditor Performance*, realizado por Rusdiah Hasanuddin y Herman Sjahrudinse, *World Journal of Business and Management*, Vol 3, n°1, 2017, pp.1-16. Este estudio tuvo como objetivo probar empíricamente el efecto de la inteligencia emocional y espiritual en el entusiasmo del trabajo y el desempeño de los auditores. La población de estudio fue el auditor que trabaja en la Oficina de Contador Público y el Ministerio de Finanzas de la región de Sulawesi del Sur de Indonesia.

Finanzas de Indonesia. Los resultados del trabajo realizado proporcionaron la evidencia de que la inteligencia emocional tiene un efecto positivo y significativo en el entusiasmo del trabajo. También se demostró que valores altos de inteligencia espiritual influyen positivamente en la misma dirección. De esta forma se concluyó que los factores emocionales influyen en el desarrollo del trabajo de los auditores. En este trabajo de investigación se establece una correlación entre los elementos del control interno y las competencias emocionales, planteando la hipótesis de que para que exista un buen sistema de control interno en una organización, es primordial una adecuada valoración de las competencias emocionales.

En “The influence of spiritual quotient and emotional quotient to internal audit judgment”³⁶¹ también se concluye que la inteligencia espiritual y la inteligencia emocional afectan el juicio de auditoría interna. Eso significa que cuanto más alta sean la Inteligencia espiritual y la Inteligencia emocional que se tienen, mejor será la calidad del juicio de auditoría interna. Sin embargo, la inteligencia emocional tiene un impacto mayor que la inteligencia espiritual en el juicio de auditoría interna.

Por último “The effect of moods on auditors’ inventory valuation decisions”, analiza³⁶² el efecto que tiene el juicio de auditoría en la valoración de inventarios de los estados de ánimo. Dicho estudio tiene como finalidad demostrar el efecto que los estados de ánimo en el juicio de auditoría, concluyendo los mismos tienen un efecto y consecuencias en el juicio de auditoría profesional. En concreto, en este estudio se demostró que los participantes que tenían un estado de ánimo más positivo fueron menos conservadores para valorar los inventarios que los participantes con estados de ánimo negativo. La información que se proporcionó a los participantes sobre el cliente y los resultados de la auditoría del inventario fueron idénticos, la única diferencia en las tres condiciones de tratamiento fue el tratamiento de inducción del estado de ánimo. Este tratamiento fue efectivo para crear diferentes estados de ánimo entre los participantes, que a su vez parecían influir en sus procesos de toma de decisiones, a pesar de que el tratamiento del estado de ánimo era totalmente diferente de las tareas de auditoría realizadas por los participantes.

³⁶¹ *The influence of spiritual quotient and emotional quotient to internal audit judgment*, realizado por Sanggar Pasaribu, Hasnida, and Dan Siti Zahreni, International Research Journal of Advanced Engineering and Science, Volume 3, Issue 2, 2018, pp. 218-221.

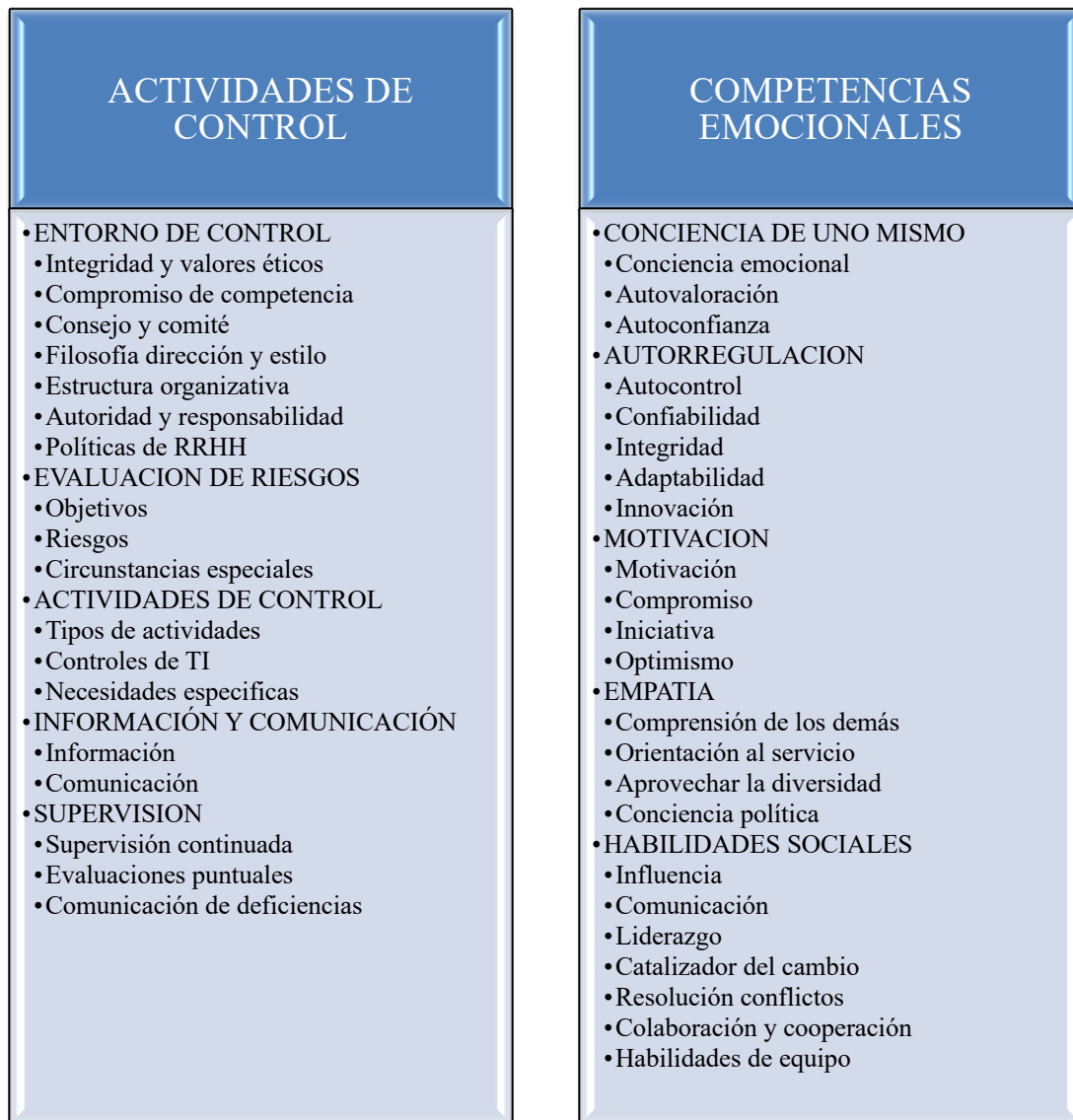
³⁶² Janne Chung, Jeffrey Cohen y Gary S. Monroe en su artículo *The effect of moods on auditors’ inventory valuation decisions*, 2008, pp.1-43.



El objetivo de este capítulo es explicar, parte del análisis conjunto e integral de estas dos esferas de la gestión y proponer algunas ideas que puedan ser el germen de otras líneas de investigación en las que se aborde el estudio de la aplicación práctica de la inteligencia emocional a la función de auditoría en las organizaciones.

De esta forma, se van a relacionar los elementos del control interno, así como las subelementos de cada uno de ellos, con las competencias emocionales y los aspectos clave de cada una, conforme la siguiente tabla:

Figura 63. Interrelación actividades de control versus competencias emocionales



Fuente: elaboración Propia

En conclusión, para un adecuado sistema de control, los elementos que componen el mismo llevan aparejadas competencias emocionales que se correlacionan con éstos. Por tanto, un elemento de control está relacionado con varios aspectos claves de distintas competencias emocionales y, de igual modo, cada competencia emocional puede ser vinculada a varios elementos de control interno.

Se recuerda que la base de un buen sistema de control interno es el personal y el entorno de control, lo que implica que es preciso tener en cuenta, como ya se ha comentado anteriormente, aspectos como los siguientes: la ética y la integridad, la competencia



profesional, la existencia del comité de auditoría, la filosofía y el estilo de dirección, la estructura organizativa, la autoridad, la responsabilidad y la política de recursos humanos.

En relación al entorno de control, se considera que es inherente el factor motivación, que es una competencia personal que se caracteriza por el esfuerzo para la mejora continua, el compromiso con los objetivos de la organización, el optimismo y la persistencia en la consecución de los objetivos a pesar de las dificultades. Esta competencia debe ser fomentada individualmente, para que de forma colectiva se genere un entorno de control adecuado, que es lo que constituye una base sólida de la pirámide de control interno.

La evaluación de riesgos consiste en conocer, identificar, analizar y controlar los riesgos con objetivos integrados, a cuyo fin se realiza el análisis de riesgos. Ello implica, en una primera fase, hacer una estimación de la importancia y frecuencia de los distintos tipos de riesgos posibles, una evaluación de las probabilidades de acaecimiento y, finalmente, abordar la propia gestión del riesgo mediante la implantación de medidas y la evaluación. Debe tenerse en cuenta que los factores especiales que han de considerarse en la evaluación de riesgos son los siguientes: cambios en el entorno, nuevos empleados, nuevas tecnologías, crecimiento rápido de la organización, nuevas actividades y productos o servicios, reestructuraciones...

Al realizar la evaluación de riesgos, se considera que la empatía es una competencia social muy relevante, máxime si se tiene en cuenta que entre los factores de riesgo importantes se incluyen la incorporación de nuevos empleados, las nuevas actividades y las reestructuraciones. La empatía, en la medida que implica una comprensión de los demás y la valoración de los puntos de vista de los otros, facilita la orientación hacia el servicio, anticipándose y reconociendo la necesidad de satisfacer a los clientes. Asimismo, permite un aprovechamiento de la diversidad de los distintos tipos de personas y una conciencia política que permite darse cuenta de las corrientes emocionales y las relaciones de poder subyacentes en el grupo.

En cuanto a las actividades de control, exigen básicamente asegurarse de que se cumplen el conjunto de políticas, procedimientos y directrices de la Dirección, establecidos para garantizar que se logran los objetivos. Ello implica tener en cuenta los siguientes aspectos: análisis de la dirección, proceso de información, controles físicos, indicadores de rendimiento, segregación de funciones...

En el estudio de las actividades de control, la autorregulación es una competencia emocional destacada ya que exige, en primera instancia, el autocontrol, que implica la capacidad de manejar adecuadamente las emociones y los impulsos conflictivos. Adicionalmente, hay que tener en cuenta la confiabilidad y la integridad, que se ponen de manifiesto al asumir la responsabilidad de nuestras actuaciones, así como la innovación como una actitud de apertura ante las nuevas ideas.

La información y comunicación constituyen un elemento clave que hace alusión a la necesidad de emitir mensajes claros que puedan captar todos los miembros de la organización. La información debe ser completa, correcta y oportuna, transmitiendo datos relativos a los objetivos establecidos a todo el personal, y revisando los sistemas necesarios, contando siempre con el apoyo de la dirección.

La comunicación exige que haya líneas eficaces dentro de la organización y que el Consejo y la Dirección estén sensibilizados sobre este aspecto, transmitiendo la información adecuada e integrada, abierta a los diferentes grupos de interés.

La información y comunicación están muy vinculadas a la competencia emocional de las habilidades sociales, que resulta esencial para poder emitir mensajes claros y convincentes, así como para que se produzca una sinergia grupal en la consecución de metas colectivas. Contribuye igualmente a transmitir la necesidad de trabajar en colaboración y cooperación, con capacidad de negociación en la resolución de conflictos, y es inherente a la gestión del cambio.

Finalmente, el elemento de supervisión implica la existencia de una vigilancia continua, que permita tener evidencia de que el sistema de control interno funciona y se corrijan los errores. Se tratará de contrastar la información interna con terceros, con una actitud receptiva a las recomendaciones de los auditores internos y externos. Además de la supervisión continua, deben existir evaluaciones puntuales, de las que se determinará el alcance, la frecuencia, la idoneidad y la metodología. Todo ello se concretará en el informe de comunicación de deficiencias, que constituye un mecanismo esencial para el seguimiento y mejora del control interno.

Se puede considerar que el elemento de supervisión está muy vinculado a la competencia personal de autoconocimiento (conciencia de uno mismo) pues para ejercer adecuadamente una vigilancia de las actividades de control es primordial el conocimiento y la valoración adecuada de uno mismo. El conocimiento de las propias fortalezas y

debilidades, así como una alta confianza en uno mismo, permite obtener seguridad en la valoración de nuestras decisiones y nuestras capacidades, algo que resulta indispensable cuando nos situamos en la cúspide de la pirámide de los elementos de control interno.

Un valor añadido muy interesante en la gestión emocional, aplicable a la auditoría y al control interno, se puede obtener a través de la entrevista que es una técnica muy útil para obtener información y datos relevantes en la auditoría, mediante preguntas y respuestas, a través de la cual se pueden observar también los gestos, los tonos de voz, los silencios, las pausas...que son manifestaciones adicionales, de tipo no verbal.

El entrevistador, además de conocer las técnicas de auditoría, conviene que tenga capacidad de observación y formación en teoría de la comunicación, conociendo el lenguaje verbal y el corporal en la gestión de las emociones.

La formación elemental en los aspectos psicológicos es importante para analizar las actitudes de los entrevistados que, entre otros perfiles, pueden responder de acuerdo a lo que se muestra en la tabla siguiente, que no requiere mayor comentario porque los términos son suficientemente explícitos por sí solos.

Existen entrevistados que rechazan colaborar para evitar tener las complicaciones de una investigación sobre actividades fraudulentas, pero también nos encontramos con otros que son cooperadores, dispuestos a ayudar suministrando toda la información a su alcance, facilitando así la investigación.

Figura 64. Actitudes observables en los entrevistados

POSITIVA	NEGATIVA
VERAZ	MENTIROSO
TRANQUILO	IMPACIENTE
RELAJADO	TENSO
COOPERADOR	DEFENSIVO
INTERESADO	DESINTERESADO
SINCERO	AMISTOSO EN EXCESO
INFLEXIBLE	DERROTADO
CORDIAL	HOSCO

Fuente: Roji, B. y Cabesteiro, R., "Entrevistas y sugerencias indirectas", 2016.

En la comunicación existe una relación entre la conducta no verbal y la verbal, atendiendo a distintos tipos de concordancia, como se exponen ejemplos en los párrafos siguientes, de acuerdo con ROJI y CABESTEIRO³⁶³, que pueden facilitar pistas sobre la fiabilidad que nos ofrece la información de nuestro interlocutor.

1. Repetición: El mensaje verbal y el no verbal transmiten idéntica información. Por ejemplo, cuando al decir “no” se gira la cabeza de izquierda a derecha y viceversa.
2. Contradicción: El mensaje no verbal se opone al verbal. Por ejemplo, cuando al decir “sí” se gira la cabeza de izquierda a derecha y viceversa.
3. Sustitución: Una conducta no verbal sustituye al mensaje verbal. Por ejemplo, una negación de cabeza sustituye al “no”.
4. Complementación: Una conducta no verbal completa la conducta verbal mediante la modificación, la ampliación, o remate. Por ejemplo, reconocer un engaño o mala acción encogiendo los hombros.
5. Acentuación: El mensaje verbal se enfatiza mediante la conducta no verbal. Por ejemplo, expreso una buena noticia con la expresión de felicidad en la cara.
6. Regulación: La conducta no verbal contribuye de manera determinante en la regulación del flujo de la conversación. La mirada, por ejemplo, cumple una función reguladora de primer orden: con una simple mirada invitamos a alguien a hablar o le hacemos callar; le sugerimos que se acerque o provocamos que se aleje, solicitamos ayuda y muchas cosas más.

En la entrevista es imprescindible saber atender y escuchar, pero no menos importante es saber preguntar y evitar, por nuestra parte, intervenciones de intolerancia, de excesiva confianza, de juicios críticos...Es fundamental también manejar la comunicación no verbal que, aunque varía en función de la cultura y de la persona, responde a ciertos tipos de patrones. Las manifestaciones no verbales pueden mostrar señales de estrés y otros sentimientos, o el establecimiento de barreras con el entrevistador en posturas típicas como taparse la boca, cruzar los brazos de manera defensiva, distanciarse del entrevistador... Algunos ejemplos de conducta no verbal y sus significados posibles, de interés para el observador, tal como exponen los autores citados, son los siguientes:

1. Contacto ocular directo: Deseo de comunicación, atención.

³⁶³ Roji, B. y Cabesteiro, R., “Entrevistas y sugerencias indirectas”, 2016, pp. 32-38.



2. Perder o fijar la mirada en una persona o en una cosa: Preocupación y posible rigidez o tensión.
3. Apretar los labios frunciéndolos: Estrés, cólera, hostilidad.
4. Temblequeo y retorcimiento de manos: Ansiedad, cólera.
5. Hablar en un susurro inaudible: Dificultad para hacer revelaciones.
6. Silencio: Reticencia a hablar, preocupación, reconsideración.
7. Manos húmedas, respiración superficial, sudoración, dilatación de pupilas, rubor, cuello congestionado: Ansiedad, situación embarazosa, excitación positiva o negativa.

Finalmente, hay que destacar la dimensión afectiva de la entrevista, que exige un grado adecuado de empatía por parte del entrevistador. La capacidad para comprender a la otra persona, desde su marco de referencia y no desde nuestro propio marco, contribuye de forma muy positiva a mejorar el nivel de comunicación, reduciendo las defensas normales que adoptará la otra persona, contribuyendo así al éxito de la entrevista.

5.5. RELACION ENTRE LAS VARIABLES COMPETENCIAS EMOCIONALES Y LOS PERFILES DE AUDITOR O AUDITIPOS

Como ya se ha comentado en el capítulo 2, las características de un auditor constituyen uno de los temas de importancia durante el proceso de realización de una auditoría, debido a que además de tener la responsabilidad de su ejecución, debe lograr los resultados necesarios que consigan implantar las medidas que generen mayores eficiencias en las organizaciones. En el capítulo 2 se han mencionado algunas de las competencias de los auditores, y en este capítulo se van a definir las competencias de los mismos y su clasificación.

La calidad de la auditoría depende en gran manera de la profesionalidad, aptitud y actitud del auditor, así como de la comprensión de las actividades que va a revisar, conocimientos, habilidades, destrezas y experiencia necesarios para que realice su trabajo con cuidado y competencia.

Por tanto, es muy importante que el auditor tenga tanto competencias técnicas como competencias personales.

Dentro de las competencias personales se pueden enumerar una serie de características básicas:

- Imparcialidad, honestidad y sinceridad.
- Discreción y confidencialidad.
- Diplomacia.
- Mentalidad abierta.
- Firmeza y tenacidad.
- Observador e intuitivo.
- Flexibilidad.
- Razonamiento lógico.
- Seguridad.
- Objetividad.
- Trabajador.
- Tenacidad.

Además de los aspectos comentados del auditor, un componente fundamental del perfil del mismo es el emocional, que está formado por las características relativas a la expresión y asunción de las emociones y de cómo afectan las mismas al desarrollo de la auditoría, siendo este tipo de competencias las más complicadas de valorar en un perfil profesional.

Por tanto, se pueden resumir entre las competencias que debe de tener un auditor las siguientes:

Competencias técnicas

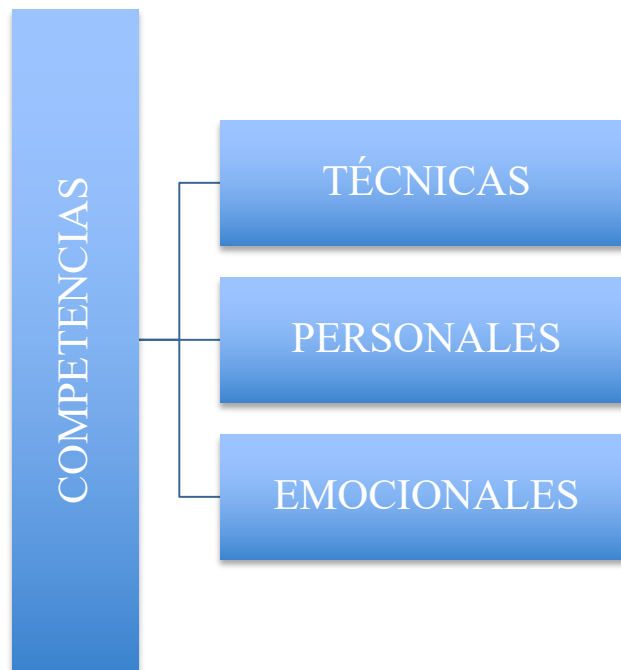
Se corresponden con la formación y la experiencia adquirida.

Competencias personales

Vienen determinadas por las características de la personalidad que posee un auditor.

Competencias emocionales

Consistirán en las características relacionadas con la capacidad de gestionar las emociones por parte del auditor, y en la forma en la que éstas emociones influyen en la relación con los demás.

Figura 65. Competencias del auditor

Fuente: elaboración propia

Debido a la importancia que tiene el perfil del auditor en la realización de una auditoría, y a la influencia que ejercen sus propias emociones y las relaciones con los demás, una parte del objeto de esta tesis se centra en analizar las competencias emocionales y en la existencia de distintos perfiles de auditor, o lo que en esta tesis se ha denominado Auditipos.

Se define Auditipo como el perfil de un auditor basado en sus competencias emocionales.

La hipótesis que se ha tomado en esta tesis para la realización de la misma ha consistido en analizar las competencias emocionales desarrolladas por Daniel Goleman. De esta forma se han considerado cinco Auditipos característicos desarrollados en base a la experiencia y a la contrastación a través de unos cuestionarios que se han remitido a una muestra de profesionales. El análisis de dichos cuestionarios será objeto de un capítulo posterior.

Los Auditipos establecidos son los siguientes:

1. Auditor Dominant: Trabajador con un perfil predominantemente prepotente, y con poca empatía hacia los demás.
2. Auditor Empathic: Trabajador con un perfil empático y con marcadas habilidades sociales.

3. Auditor Doubtful: Trabajador cuyos rasgos principales son la inseguridad, y la timidez.
4. Auditor Leader: Trabajador con un alto índice de habilidades sociales y con una gran capacidad de motivación.
5. Auditor Nerd: Trabajador con perfil empollón y con pocas habilidades sociales.

Para establecer los rasgos que se han considerado para conformar los distintos Auditipos, se ha tomado como base las capacidades de Goleman seleccionando cinco rasgos positivos y cinco rasgos negativos.

Los rasgos positivos son los siguientes:

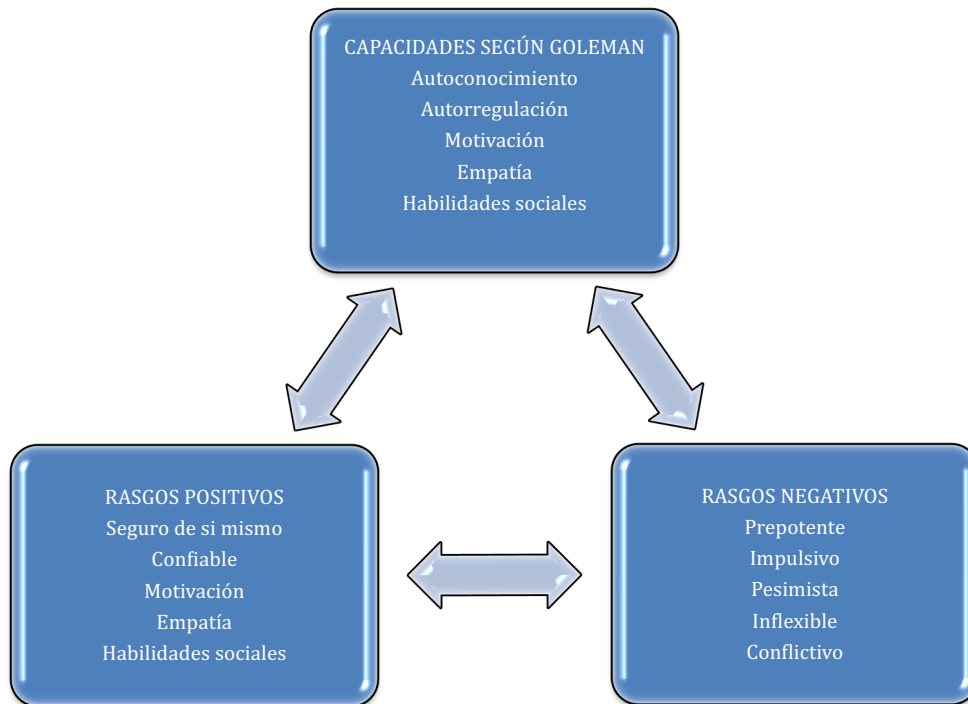
- a. Seguro de sí mismo.
- b. Confiable.
- c. Motivación.
- d. Empatía.
- e. Habilidades sociales.

Los rasgos negativos son los siguientes:

- a. Prepotente.
- b. Impulsivo.
- c. Pesimista.
- d. Inflexible.
- e. Conflictivo.

A continuación, se establece un esquema en el que se aprecia la relación de las capacidades de Goleman con los rasgos utilizados para formar los Auditipos.

Figura 66. Relación competencias emocionales versus Auditipos



Fuente: Elaboración propia

Dentro de la competencia emocional Autocontrol se destaca:

- Como rasgo positivo: Seguridad en uno mismo.
- Como rasgo negativo: Prepotencia.

Dentro de la competencia emocional Autorregulación se destaca:

- Como rasgo positivo: Confiabilidad.
- Como rasgo negativo: Impulsividad.

Dentro de la competencia emocional Motivación se destaca:

- Como rasgo positivo: Motivación.
- Como rasgo negativo: Pesimismo.

Dentro de la competencia emocional Empatía se destaca:

- Como rasgo positivo: Empatía.
- Como rasgo negativo: Inflexibilidad.

Dentro de la competencia emocional Habilidades sociales se destaca:

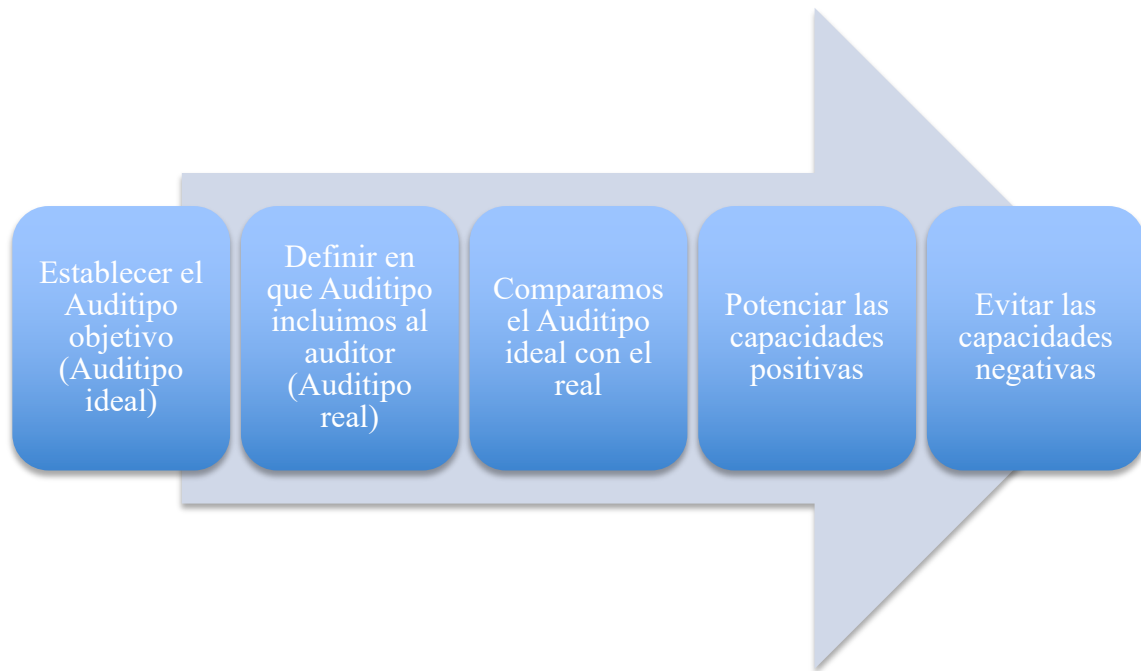
- a. Como rasgo positivo: Habilidades sociales.
- b. Como rasgo negativo: Conflictividad.

De esta forma, se ha establecido la hipótesis de que se pueden distinguir distintos perfiles de auditor o Auditipos, cada perfil tiene una serie de características que se han basado en las distintas capacidades emocionales que puede tener un individuo según Goleman. Los Auditipos que se han establecido no tienen por qué ser los únicos, son los que se han utilizado y contrastado para la realización de esta tesis. Partiendo de esta hipótesis, se elaborado un cuestionario que se ha remitido a distintos tipos de profesionales del mundo de la Auditoría, con amplia formación y experiencia. En un capítulo posterior se explica la muestra utilizada y los perfiles que componen la misma. Mediante estos procedimientos se ha contrastado la hipótesis de partida establecida de forma empírica.

De esta forma, los auditores se pueden clasificar dentro de cada uno de los Auditipos, y parte del objeto de esta tesis es determinar:

1. Cuál es el Auditipo más adecuado.
2. Cuáles son las competencias positivas que se deben potenciar.
3. Cuales con las competencias negativas que más frecuentemente aparecen en estos perfiles y que se deben evitar.

Por tanto, se puede resumir de forma gráfica que es lo que debería hacer una organización cuando contrata a un nuevo auditor o valora a uno existente:

Figura 67. Procedimiento de diseño e implantación Auditipos

Fuente: Elaboración propia

5.6. ASPECTOS METODOLOGICOS. HERRAMIENTAS Y MODELOS DE CUESTIONARIOS

Para realizar este estudio en el que se relacionan las competencias emocionales con las capacidades de control interno se ha elaborado un cuestionario que ha sido remitido a un panel de expertos.

Aunque en la Introducción se ha explicado la teoría sobre la metodología utilizada, se comenta brevemente en qué consiste un panel de expertos. Es una técnica de investigación cualitativa que consiste en invitar a personas especialistas en un determinado problema o área de conocimiento a participar en una o varias reuniones de trabajo. Suele recurrirse a esta técnica para tratar de obtener el conocimiento necesario para validar o evaluar los resultados de una fase de la investigación.

El cuestionario siguiente se ha elaborado a partir de lo que se ha ido introduciendo en lo expuesto en capítulos anteriores, resaltando la relación existente entre ambas variables, las competencias emocionales de Goleman con las actividades de control interno establecidas por COSO.

Se ha indicado que se haga una valoración, según la escala Likert de lo que considera que se relaciona cada competencia para cada actividad de control interno. En la escala Likert³⁶⁴ se presenta al encuestado una serie de ítems formulados como preguntas, y según responda de una manera u otra, se le asigna a éste una puntuación en la actitud medida que lo coloca en una escala continua, de uno a cinco normalmente, o de otro rango de valores.

Se ha establecido la siguiente escala de valores:

VALOR	SIGNIFICADO
1	NULO
2	BAJO
3	MEDIO
4	ALTO
5	MUY ALTO

A continuación, se detallan los cuadros incluidos en los cuestionarios estableciendo las relaciones mencionadas.

Referente a la capacidad emocional de Conciencia de uno mismo:

	Conciencia emocional	Autovaloración	Autoconfianza
Entorno de control			
Evaluación de riesgos			
Actividades de control			
Información/comunicación			
Supervisión			

Referente a la capacidad emocional de Autorregulación:

	Autocontrol	Confiabilidad	Integridad	Adaptabilidad	Innovación
Entorno de control					
Evaluación de riesgos					
Actividades de control					
Información/comunicación					
Supervisión					

³⁶⁴ Guil Bozal, M., *Escala mixta Likert-Thurstone*. Revista Andaluza de Ciencias Sociales nº 5, 2006, pp. 81-95.



Referente a la capacidad emocional de Motivación:

	Motivación	Compromiso	Iniciativa	Optimismo
Entorno de control				
Evaluación de riesgos				
Actividades de control				
Información/comunicación				
Supervisión				

Referente a la capacidad emocional de Empatía:

	Comprensión de los demás	Orientación	Aprovechamiento Diversidad	Conciencia política
Entorno de control				
Evaluación de riesgos				
Actividades de control				
Información/comunicación				
Supervisión				

Referente a la capacidad emocional de Habilidades sociales:

	Influencia	Comunicación	Liderazgo	Catalizador	Resolución conflictos	Colaboración	Habilidades equipo
Entorno de control							
Evaluación de riesgos							
Actividades de control							
Información/comunicación							
Supervisión							

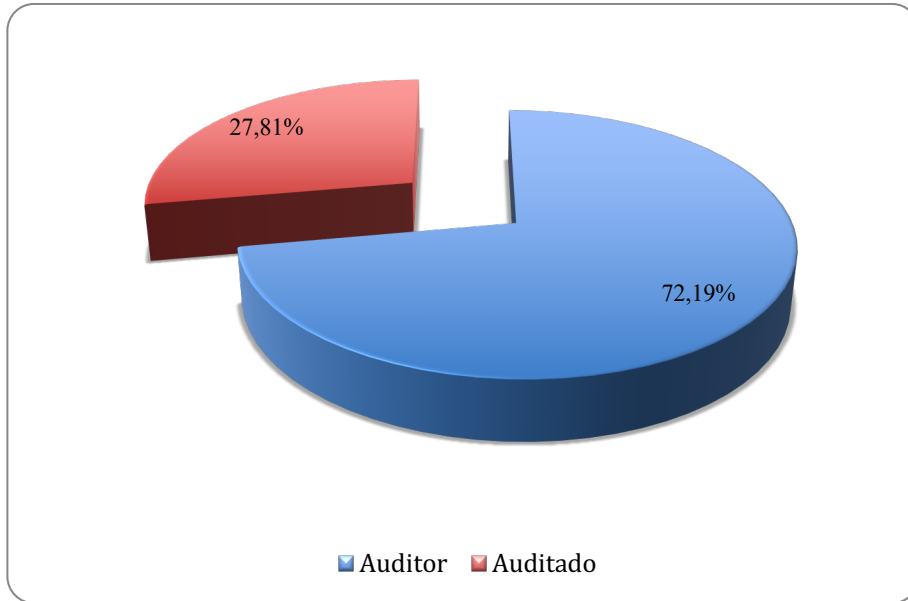
Para realizar el análisis de las competencias emocionales versus Auditipos, la teoría sobre la metodología utilizada se ha explicado en la Introducción. Se ha remitido un cuestionario a distintos profesionales a través de la aplicación Survey monkey. En el estudio realizado han participado 151 personas siendo las características de los encuestados las siguientes:

1. Profesionales tanto del sector público como del sector privado. Los profesionales del sector público pertenecen a la Administración Local, Autonómica y Estatal.
2. Auditores y auditados.

A continuación, se detallan los datos de los perfiles de los encuestados.

En primer lugar, se ha distinguido entre perfil de Auditor y de auditado, obteniendo los siguientes datos:

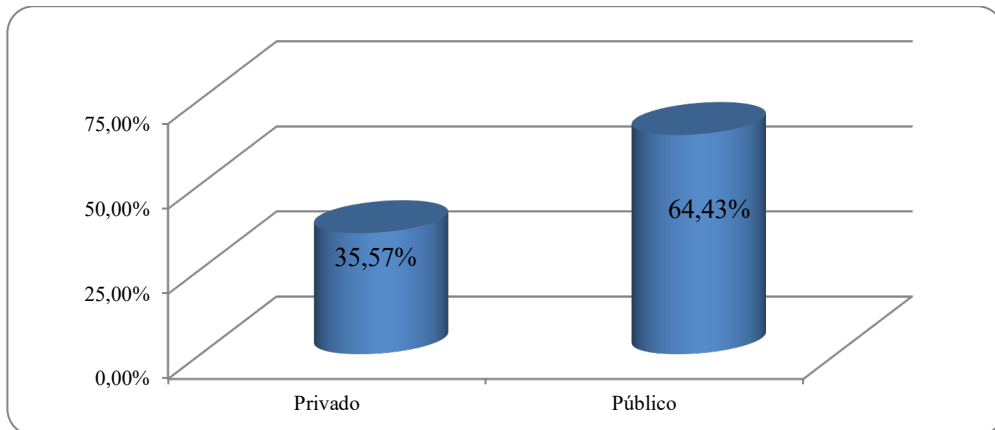
Figura 68. Perfil encuestado



Fuente: Elaboración propia

Con respecto al sector de procedencia de los encuestados los datos son los siguientes:

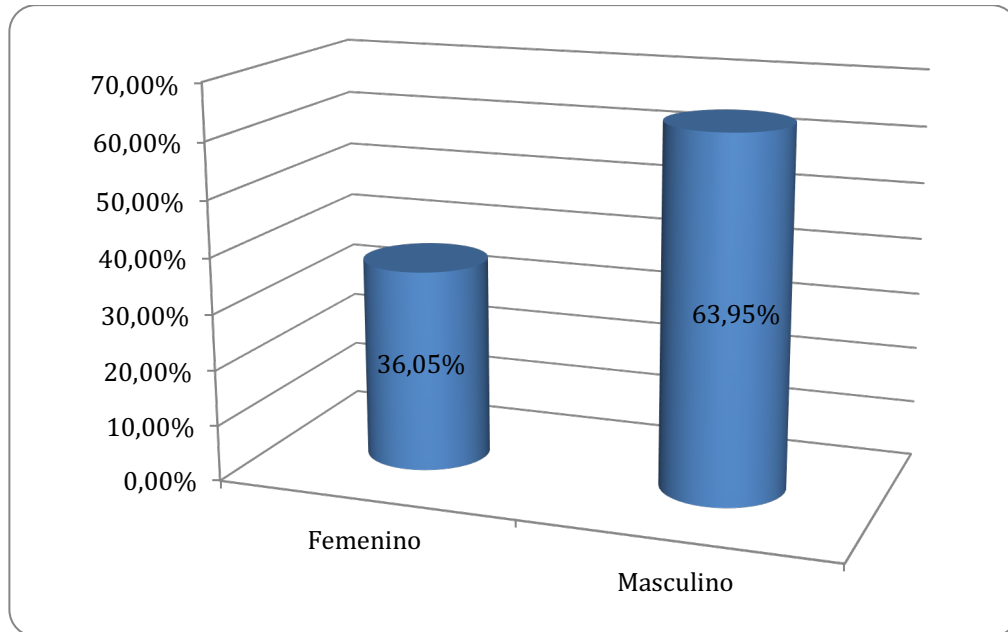
Figura 69. Sector de procedencia del encuestado



Fuente: Elaboración propia

Por último, se han clasificado a los encuestados, en función del sexo, obteniendo los siguientes datos:

Figura 70. Sexo del encuestado



Fuente: Elaboración propia

El cuestionario, que se ha utilizado para el análisis de los Auditivos, consta de cinco preguntas y el mismo ha sido cumplimentado, como ya se ha comentado, a través de la aplicación Survey Monkey.

A continuación, se incluye el cuestionario remitido.

CUESTIONARIO REMITIDO

A continuación, se enumeran una serie de características, positivas y negativas, basadas en las capacidades emocionales con las que puede contar el auditor. Piense en el perfil de un auditor con el que haya tratado, y que más le haya llamado la atención, y valore con qué frecuencia se encuentran las siguientes características.

_____ Nunca Rara vez A veces A menudo Siempre

Confiable
Seguro de sí mismo
Motivación
Empatía
Habilidades sociales
Prepotente
Impulsivo
Pesimista
Inflexible
Conflictivo

A continuación, indique, si tuviera que clasificar al auditor que está valorando en uno de los siguientes perfiles, ¿cuál escogería? Seleccionar solo una respuesta.

_____ Nunca Rara vez A veces A menudo Siempre

Prepotente y poca empatía
Empático y con habilidades sociales
Inseguro y tímido
Habilidades sociales y motivación
Empollón y pocas habilidades sociales



¿Qué perfil de trabajador tiene?

Auditor

Auditado

¿A qué sector pertenece?

Sector Público

Sector Privado

¿Qué edad tiene?

¿Cuál es su sexo?

Femenino

Masculino

En lo referente al procedimiento seguido en la elaboración del panel de expertos, se ha realizado a través del método Delphi, cuya teoría metodológica se ha abordado en la Introducción. Aplicando las fases que se han explicado que componen dicho método Delphi se han realizado los siguientes pasos:

- En la fase preparatoria se ha seleccionado el panel de los expertos que se ha conformado por 20 profesionales con una amplia experiencia en el sector de la auditoría. Y a continuación se han diseñado el cuestionario que se ha remitido al grupo de expertos.
- En la fase de consulta se han remitido los cuestionarios al grupo de expertos. El método de remisión ha sido mediante correo electrónico. Una vez recibidos los datos de la primera ronda realizada se han analizado los mismos, y al no haber obtenido un consenso que permita unos resultados más concluyentes se ha decidido realizar una segunda ronda, de forma que se afinen más los resultados resultando más fiables.
- En la fase de consenso se han analizado las respuestas recibidas de la segunda ronda, obteniéndose unos resultados concluyentes para el estudio realizado, que permiten elaborar las conclusiones que se han plasmado en el capítulo siguiente.

CAPÍTULO 6. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

En este capítulo se plantean los principales resultados de los datos recopilados, destacando la importancia en la gestión eficiente de los recursos humanos en el sector público. En este trabajo, nos hemos centrado en el ámbito del control interno del sector público, para cuya labor necesitamos contar con recursos humanos muy capacitados que tengan un conjunto de competencias técnicas, personales y emocionales. Se exponen los resultados obtenidos en la investigación en cuanto a cómo afectan las competencias emocionales en el control interno y los distintos perfiles de auditores. Se cierra el capítulo exponiendo la importancia de los factores emocionales en el control interno, en las personas, en la gestión y en el sector público.

6.1 EFECTO DE LAS COMPETENCIAS EMOCIONALES EN LAS DISTINTAS ACTIVIDADES DE CONTROL INTERNO

En este apartado se analizarán los datos obtenidos en el estudio de la relación de las competencias emocionales con las actividades de control interno. Las conclusiones proceden del estudio de los datos del panel de control de expertos que se ha elaborado.

El grupo de expertos a los que se les ha dirigido la encuesta se ha compuesto de 20 profesionales, con las siguientes características:

1. Expertos en el campo de la auditoría y del control interno en la organización, con una dilatada experiencia en esta materia.
2. Son todos profesionales del sector público.
3. El grupo se compone de 11 hombres y 9 mujeres.
4. Las edades se comprenden entre los 35 y los 70 años.

Se han realizado dos rondas para poder obtener las conclusiones plasmadas. En primer lugar, se realizó una primera ronda, de la que se obtuvieron los resultados que se van a exponer a continuación.



Se debe tener en cuenta que la valoración de los resultados medios se realizó con la siguiente escala de valores:

VALOR	SIGNIFICADO
1	NULO
2	BAJO
3	MEDIO
4	ALTO
5	MUY ALTO

Las medidas estadísticas utilizadas han sido:

- **MEDIA.** Es el valor promedio de un conjunto de datos numéricos, calculada como la suma del conjunto de valores dividida entre el número total de valores.
- **DESVIACION TIPICA.** La desviación típica es una medida que ofrece información sobre la dispersión media de una variable. Se define como la media aritmética de los cuadrados de las diferencias de los valores de las variables con respecto a su media y este valor debe ser siempre mayor o igual que cero, para acreditar representatividad de la media calculada.
- **COEFICIENTE DE VARIACION DE PEARSON.** El coeficiente de variación es el cociente entre la desviación típica y la media aritmética, que toma valores entre 0 y 1. Si el coeficiente es próximo al 0, significa que existe poca variabilidad en los datos (es una forma de medir la representatividad del valor de la media) y es una muestra muy compacta. En cambio, si tienden a 1 es una muestra muy dispersa.

Resultados de los datos obtenidos en la primera ronda

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Conciencia de uno mismo”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Conciencia emocional	Autovaloración	Autoconfianza
Entorno de control	3,75	3,75	3,70
Evaluación de riesgos	3,15	3,65	3,45
Actividades de control	3,05	3,10	3,10
Información/comunicación	3,85	3,65	3,55
Supervisión	3,35	3,50	3,70

A continuación, se analizará la desviación típica teniendo en cuenta que, el valor cero indica la máxima representatividad y que, aceptamos valores de desviación típica menores e iguales a 1.

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Conciencia emocional	Autovaloración	Autoconfianza
Entorno de control	0,97	1,02	0,98
Evaluación de riesgos	0,93	0,81	0,94
Actividades de control	1,00	0,91	0,85
Información/comunicación	0,75	0,81	1,15
Supervisión	1,18	1,05	0,92

Se debe resaltar que, en cinco casos, la desviación típica muestra valores que, al superar 1, no permiten estimar con total certeza que los valores medios de los encuestados en el panel tienen una representatividad aceptable, por tanto, vamos a analizar los datos con el coeficiente de Pearson, ya que como medida de dispersión es más fiable.

Los valores obtenidos para el coeficiente de Pearson son los siguientes:

Coefficiente de Pearson= V	Conciencia emocional	Autovaloración	Autoconfianza
Entorno de control	0,26	0,27	0,26
Evaluación de riesgos	0,30	0,22	0,27
Actividades de control	0,33	0,29	0,27
Información/comunicación	0,19	0,22	0,32
Supervisión	0,35	0,30	0,25

Se tendrá en cuenta de aquí en adelante, que no hay criterios universales para decir que un valor de Coeficiente de Pearson es “bajo” o “alto”, aunque en la práctica hasta 0.20 existe unanimidad en considerar que es un valor preciso y, en general, se suelen considerar bajos los valores inferiores al 0,30 o 0,40, considerando que son moderados entre esas cantidades y aproximadamente el 0,8. Cuando se superan el 1,2 o 1,4 ya se considera que la dispersión es bastante elevada. Por tanto, el ideal sería obtener valores para el coeficiente de Pearson inferiores a 0,30.



Del análisis se deduce que en 5 casos se superan los valores del 0,30, por lo que a priori, no se considerarían fiable estos datos.

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Autorregulación”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Autocontrol	Confiabilidad	Integridad	Adaptabilidad	Innovación
Entorno de control	4,20	4,05	4,25	4,05	3,75
Evaluación de riesgos	3,85	3,80	3,90	3,90	3,75
Actividades de control	3,45	3,85	4,05	3,85	3,80
Información/comunicación	3,55	3,75	3,70	3,60	3,30
Supervisión	3,40	4,00	3,95	3,60	3,55

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Autocontrol	Confiabilidad	Integridad	Adaptabilidad	Innovación
Entorno de control	0,83	0,94	0,85	1,00	0,85
Evaluación de riesgos	0,81	0,89	0,85	0,97	1,02
Actividades de control	0,76	0,88	0,89	0,93	1,06
Información/comunicación	1,05	1,12	1,03	1,10	0,98
Supervisión	1,23	0,97	0,89	1,05	0,94

Se destaca que, en nueve casos, la desviación típica muestra valores que, al superar 1, no permiten estimar que los valores medios de los encuestados en el panel tienen una representatividad aceptable, por tanto, se van a analizar los datos con el coeficiente de Pearson, ya que como medida de dispersión es más fiable

Los valores obtenidos para el coeficiente de Pearson son los siguientes:

Coefficiente de Pearson= V	Autocontrol	Confiabilidad	Integridad	Adaptabilidad	Innovación
Entorno de control	0,20	0,23	0,20	0,25	0,23
Evaluación de riesgos	0,21	0,24	0,22	0,25	0,27
Actividades de control	0,22	0,23	0,22	0,24	0,28
Información/co municación	0,30	0,30	0,28	0,30	0,30
Supervisión	0,36	0,24	0,22	0,29	0,27

Del análisis se deduce que solo en un caso se superan los valores del 0,30, por lo que a priori, consideraríamos fiable estos datos.

Del análisis estadístico se deduce que el valor medio de las subcompetencias emocionales relativas a la autorregulación, se puede considerar como medio-alto valorados por el conjunto de los miembros del panel, siendo la representatividad de este valor aceptable de acuerdo con el coeficiente de Pearson.

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Motivación”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Motivación	Compromiso	Iniciativa	Optimismo
Entorno de control	4,35	4,40	3,95	4,25
Evaluación de riesgos	3,90	3,85	3,75	3,60
Actividades de control	3,65	3,80	3,50	3,75
Información/ comunicación	3,45	3,85	3,65	3,75
Supervisión	3,60	4,05	3,50	3,60



Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Motivación	Compromiso	Iniciativa	Optimismo
Entorno de control	0,81	0,75	0,89	0,91
Evaluación de riesgos	0,91	0,75	0,72	1,05
Actividades de control	0,93	0,89	0,89	0,91
Información/comunicación	1,19	1,04	1,04	1,02
Supervisión	1,10	0,89	1,05	1,23

Se destaca que, en 8 casos, la desviación típica muestra valores que, al superar 1, no permiten estimar que los valores medios de los encuestados en el panel tienen una representatividad aceptable, por tanto, se van a analizar los datos con el coeficiente de Pearson, ya que como medida de dispersión es más fiable.

Los valores obtenidos para el coeficiente de Pearson son los siguientes:

Coficiente de Pearson= V	Motivación	Compromiso	Iniciativa	Optimismo
Entorno de control	0,19	0,17	0,22	0,21
Evaluación de riesgos	0,23	0,19	0,19	0,29
Actividades de control	0,26	0,24	0,25	0,24
Información/comunicación	0,35	0,27	0,28	0,27
Supervisión	0,30	0,22	0,30	0,34

Del análisis se deduce que solo en un caso se superan los valores del 0,30, por lo que a priori, se considerarían fiable estos datos.

Del análisis estadístico se deduce que el valor medio de las subcompetencias emocionales relativas a la motivación, se puede considerar como medio (valores entre 3 y 4)

valorados por el conjunto de los miembros del panel siendo la representatividad de este valor aceptable de acuerdo con el coeficiente de Pearson.

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Empatía”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Comprensión de los demás	Orientación	Aprovechamiento Diversidad	Conciencia política
Entorno de control	4,20	3,70	4,20	4,30
Evaluación de riesgos	3,70	3,70	3,75	4,05
Actividades de control	3,35	3,40	3,70	3,30
Información/comunicación	3,80	3,60	3,65	3,60
Supervisión	3,55	3,45	3,60	3,40

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Comprensión de los demás	Orientación	Aprovechamiento Diversidad	Conciencia política
Entorno de control	0,95	0,98	0,95	0,80
Evaluación de riesgos	1,08	0,98	1,02	0,83
Actividades de control	0,88	0,94	0,92	0,98
Información/comunicación	0,89	0,99	1,09	1,05
Supervisión	1,19	1,00	1,10	0,99

Se destaca que, en 7 casos, la desviación típica muestra valores que, al superar 1, no permiten estimar que los valores medios de los encuestados en el panel tienen una representatividad aceptable, por tanto, se van a analizar los datos con el coeficiente de Pearson, ya que como medida de dispersión es más fiable.

Los valores obtenidos para el coeficiente de Pearson son los siguientes:

Coefficiente de Pearson= V	Comprensión de los demás	Orientación	Aprovechamiento Diversidad	Conciencia política
Entorno de control	0,23	0,26	0,23	0,19
Evaluación de riesgos	0,29	0,26	0,27	0,20
Actividades de control	0,26	0,28	0,25	0,30
Información/comunicación	0,24	0,28	0,30	0,29
Supervisión	0,34	0,29	0,30	0,29

Del análisis se deduce que solo en un caso se superan los valores del 0,30, por lo que a priori, se considerarían fiables estos datos.

Del análisis estadístico se deduce que el valor medio de las subcompetencias emocionales relativas a empatía, se puede considerar como medio (valores entre 3 y 4) valorados por el conjunto de los miembros del panel siendo la representatividad de este valor aceptable de acuerdo con el coeficiente de Pearson.

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Habilidades sociales”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Influencia	Comunicación	Liderazgo	Catalizador	Resolución conflictos	Colaboración	Habilidades equipo
Entorno de control	3,75	4,25	4,25	4,05	4,30	4,45	4,20
Evaluación de riesgos	3,10	3,75	3,35	3,65	3,40	3,95	3,65
Actividades de control	3,20	3,75	3,60	3,70	3,75	3,90	3,55
Información/comunicación	3,95	4,55	3,90	3,40	3,90	4,15	3,90
Supervisión	3,25	3,85	3,70	3,60	3,90	4,00	3,90

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Influencia	Comunicación	Liderazgo	Catalizador	Resolución conflictos	Colaboración	Habilidades equipo
Entorno de control	1,07	0,85	0,97	0,89	0,73	0,76	0,95
Evaluación de riesgos	1,12	0,91	1,09	1,09	0,88	0,89	0,88
Actividades de control	0,89	0,55	0,68	0,86	0,79	0,79	0,69
Información/comunicación	0,89	0,69	1,02	0,99	0,97	0,81	0,97
Supervisión	1,02	1,04	1,17	1,05	1,07	0,97	0,91

Se destaca que, en 10 casos, la desviación típica muestra valores que, al superar 1, no permiten estimar que los valores medios de los encuestados en el panel tienen una representatividad aceptable, por tanto, se va a analizar los datos con el coeficiente de Pearson, ya que como medida de dispersión es más fiable.

Los valores obtenidos para el coeficiente de Pearson son los siguientes:

Coefficiente de Pearson= V	Influencia	Comunicación	Liderazgo	Catalizador	Resolución conflictos	Colaboración	Habilidades equipo
Entorno de control	0,29	0,20	0,23	0,22	0,17	0,17	0,23
Evaluación de riesgos	0,36	0,24	0,33	0,30	0,26	0,22	0,24
Actividades de control	0,28	0,15	0,19	0,23	0,21	0,20	0,19
Información/comunicación	0,22	0,15	0,26	0,29	0,25	0,20	0,25
Supervisión	0,31	0,27	0,32	0,29	0,27	0,24	0,23

Del análisis se deduce que solo en 4 casos se superan los valores del 0,30, por lo que a priori, no se considerarían fiable estos datos.



Debido a que algunos de los datos no cumplían los parámetros para que fueran representativos se realizó una segunda ronda, de la que se obtuvieron los datos definitivos. A continuación, se exponen dichos datos.

Resultados obtenidos mediante la segunda ronda

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Conciencia de uno mismo”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valores promedio	Conciencia emocional	Autovaloración	Autoconfianza
Entorno de control	3,70	3,55	3,60
Evaluación de riesgos	3,30	3,60	3,65
Actividades de control	2,95	3,10	3,30
Información/comunicación	3,80	3,85	3,60
Supervisión	3,35	3,45	3,65

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Valor desviación típica	Conciencia emocional	Autovaloración	Autoconfianza
Entorno de control	0,66	0,69	0,50
Evaluación de riesgos	0,57	0,60	0,75
Actividades de control	0,60	0,64	0,57
Información/comunicación	0,52	0,49	0,50
Supervisión	0,81	0,69	0,59

Se puede comprobar que todos los valores obtenidos para la desviación típica son inferiores a 1. De todas formas, se va a analizar el coeficiente de Pearson como medida de dispersión más fiable.

Valores de Coeficiente de Pearson	Conciencia emocional	Autovaloración	Autoconfianza
Entorno de control	0,18	0,19	0,14
Evaluación de riesgos	0,17	0,17	0,20
Actividades de control	0,21	0,21	0,17
Información/comunicación	0,14	0,13	0,14
Supervisión	0,24	0,20	0,16

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Autorregulación”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Autocontrol	Confiabilidad	Integridad	Adaptabilidad	Innovación
Entorno de control	4,00	4,05	3,95	3,95	3,70
Evaluación de riesgos	3,70	3,75	3,75	3,75	3,80
Actividades de control	3,50	4,05	4,05	3,90	3,75
Información/comunicación	3,55	3,90	3,75	3,55	3,35
Supervisión	3,55	4,00	3,95	3,65	3,45

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Autocontrol	Confiabilidad	Integridad	Adaptabilidad	Innovación
Supervisión	0,46	0,60	0,69	0,60	0,47
Evaluación de riesgos	0,57	0,72	0,64	0,72	0,62
Actividades de control	0,51	0,76	0,69	0,64	0,72
Información/comunicación	0,76	0,85	0,85	0,89	0,67
Supervisión	0,69	0,65	0,76	0,67	0,60



Se puede comprobar que todos los valores obtenidos para la desviación típica son inferiores a 1. De todas formas, se va a analizar el coeficiente de Pearson como medida de dispersión más fiable.

Coefficiente de Pearson= V	Autocontrol	Confiabilidad	Integridad	Adaptabilidad	Innovación
Entorno de control	0,11	0,15	0,17	0,15	0,13
Evaluación de riesgos	0,15	0,19	0,17	0,19	0,16
Actividades de control	0,15	0,19	0,17	0,16	0,19
Información/comunicación	0,21	0,22	0,23	0,25	0,20
Supervisión	0,19	0,16	0,19	0,18	0,18

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Motivación”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Motivación	Compromiso	Iniciativa	Optimismo
Entorno de control	4,25	4,20	3,95	4,05
Evaluación de riesgos	3,85	3,80	3,65	3,55
Actividades de control	3,75	3,85	3,60	3,65
Información/comunicación	3,60	3,85	3,55	3,70
Supervisión	3,70	4,15	3,50	3,55

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Motivación	Compromiso	Iniciativa	Optimismo
Entorno de control	0,72	0,62	0,69	0,89
Evaluación de riesgos	0,67	0,62	0,59	0,69
Actividades de control	0,72	0,59	0,75	0,59
Información/comunicación	0,82	0,67	0,83	0,86
Supervisión	0,80	0,49	0,69	0,76

Se puede comprobar que todos los valores obtenidos para la desviación típica son inferiores a 1. De todas formas, se va a analizar el coeficiente de Pearson como medida de dispersión más fiable.

Coefficiente de Pearson= V	Motivación	Compromiso	Iniciativa	Optimismo
Entorno de control	0,17	0,15	0,17	0,22
Evaluación de riesgos	0,17	0,16	0,16	0,19
Actividades de control	0,19	0,15	0,21	0,16
Información/co municación	0,23	0,17	0,23	0,23
Super visión	0,22	0,12	0,20	0,21



Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Empatía”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Comprensión de los demás	Orientación	Aprovechamiento Diversidad	Conciencia política
Entorno de control	4,00	3,70	4,05	4,20
Evaluación de riesgos	3,90	3,65	3,85	4,00
Actividades de control	3,40	3,45	3,80	3,40
Información/comunicación	3,85	3,55	3,70	3,65
Supervisión	3,70	3,40	3,65	3,50

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Comprensión de los demás	Orientación	Aprovechamiento Diversidad	Conciencia política
Entorno de control	0,79	0,66	0,83	0,62
Evaluación de riesgos	0,79	0,67	0,67	0,56
Actividades de control	0,82	0,69	0,70	0,75
Información/comunicación	0,75	0,76	0,86	0,81
Supervisión	0,80	0,75	0,81	0,76

Se puede comprobar que todos los valores obtenidos para la desviación típica son inferiores a 1. De todas formas, se va a analizar el coeficiente de Pearson como medida de dispersión más fiable.

Coefficiente de Pearson= V	Comprensión de los demás	Orientación	Aprovechamiento Diversidad	Conciencia política
Entorno de control	0,20	0,18	0,20	0,15
Evaluación de riesgos	0,20	0,18	0,17	0,14
Actividades de control	0,24	0,20	0,18	0,22
Información/comunicación	0,19	0,21	0,23	0,22
Supervisión	0,22	0,22	0,22	0,22

Se puede comprobar que todos los valores obtenidos para la desviación típica son inferiores a 1. De todas formas, se va a analizar el coeficiente de Pearson como medida de dispersión más fiable.

Resultados para el análisis de la Competencia emocional “Habilidades sociales”

Los valores promedio para esta competencia emocional son los siguientes:

Valor promedio	Influencia	Comunicación	Liderazgo	Catalizador	Resolución conflictos	Colaboración	Habilidades equipo
Entorno de control	3,60	4,25	4,15	4,05	4,20	4,20	4,10
Evaluación de riesgos	3,20	3,85	3,35	3,70	3,40	3,90	3,60
Actividades de control	3,30	3,85	3,70	3,85	3,95	4,10	3,80
Información/comunicación	3,85	4,45	4,05	3,35	3,90	4,15	4,10
Supervisión	3,45	4,00	3,80	3,45	3,85	4,15	4,15

Los valores para la desviación típica en esta competencia emocional son los siguientes:

Desviación típica	Influencia	Comunicación	Liderazgo	Catalizador	Resolución conflictos	Colaboración	Habilidades equipo
Entorno de control	0,75	0,64	0,75	0,60	0,52	0,62	0,79
Evaluación de riesgos	0,70	0,67	0,93	0,66	0,68	0,72	0,82
Actividades de control	0,57	0,49	0,66	0,49	0,60	0,64	0,83
Información/comunicación	0,67	0,60	0,69	0,67	0,72	0,75	0,64
Supervisión	0,60	0,56	0,77	0,60	0,67	0,59	0,59

Se puede comprobar que todos los valores obtenidos para la desviación típica son inferiores a 1. De todas formas, se va a analizar el coeficiente de Pearson como medida de dispersión más fiable.

Coefficiente de Pearson= V	Influencia	Comunicación	Liderazgo	Catalizador	Resolución conflictos	Colaboración	Habilidades equipo
Entorno de control	0,21	0,15	0,18	0,15	0,12	0,15	0,19
Evaluación de riesgos	0,22	0,17	0,28	0,18	0,20	0,18	0,23
Actividades de control	0,17	0,13	0,18	0,13	0,15	0,16	0,22
Información/comunicación	0,17	0,14	0,17	0,20	0,18	0,18	0,16
Supervisión	0,18	0,14	0,20	0,18	0,17	0,14	0,14

Se puede comprobar que todos los valores obtenidos para la desviación típica son inferiores a 1. De todas formas, se va a analizar el coeficiente de Pearson como medida de dispersión más fiable.

Análisis de resultados

1. Del análisis estadístico se deduce que el valor medio de las cinco competencias emocionales se puede considerar como medio-alto (con valores situados entre 3 y 4) valorados por el conjunto de los miembros del panel, situándose la representatividad de este valor en un nivel aceptable de acuerdo con el coeficiente de Pearson.
2. Además, los valores calculados para el coeficiente de Pearson, demuestran que los valores de las medias son representativos, ya que no se superan las cifras de 0,30 y en su mayoría no superan valores de 0,20.

A continuación, se exponen los datos de los cálculos realizados con los valores medios de cada una de las cinco competencias emocionales, calculado a partir del promedio de las subcompetencias.

	Conciencia de uno mismo	Autorregulación	Motivación	Empatía	Habilidades sociales
Entorno de control	3,62	3,93	4,11	3,99	4,08
Evaluación de riesgos	3,52	3,80	3,71	3,85	3,57
Actividades de control	3,12	3,75	3,71	3,51	3,79
Información/comunicación	3,75	3,35	3,68	3,69	3,98
Supervisión	3,48	3,45	3,73	3,56	3,84

A continuación, se reflejan los datos de todas las medias comparando las competencias emocionales con las actividades de control, de esta forma se relaciona la inteligencia emocional con el control interno, por lo que se obtienen los resultados que se exponen en la siguiente tabla, y que se va a denominar matriz de Gescontrol (Gestión emocional del control interno).

La matriz de Gescontrol consiste en la relación que se establece entre las actividades de control interno con las competencias emocionales. Los datos obtenidos son los siguientes:

	Conciencia de uno mismo	Autorregulación	Motivación	Empatía	Habilidades sociales	Valor Medio
Entorno de control	3,62	3,93	4,11	3,99	4,08	3,95
Evaluación de riesgos	3,52	3,80	3,71	3,85	3,57	3,69
Actividades de control	3,12	3,75	3,71	3,51	3,79	3,58
Información/ comunicación	3,75	3,35	3,68	3,69	3,98	3,69
Supervisión	3,48	3,45	3,73	3,56	3,84	3,61
Valor medio	3,50	3,66	3,79	3,72	3,85	

Aunque se debe comentar que se han obtenido valores medio-altos para todas las competencias emocionales, la competencia más valorada para cada actividad de control es la que se indica a continuación:

Entorno de control

Las más valorada es la de habilidades sociales.

Evaluación de riesgos

Las más valorada es la de empatía.

Actividades de control

Las más valorada es la de habilidades sociales.

Información/comunicación

Las más valorada es la de habilidades sociales.

Supervisión

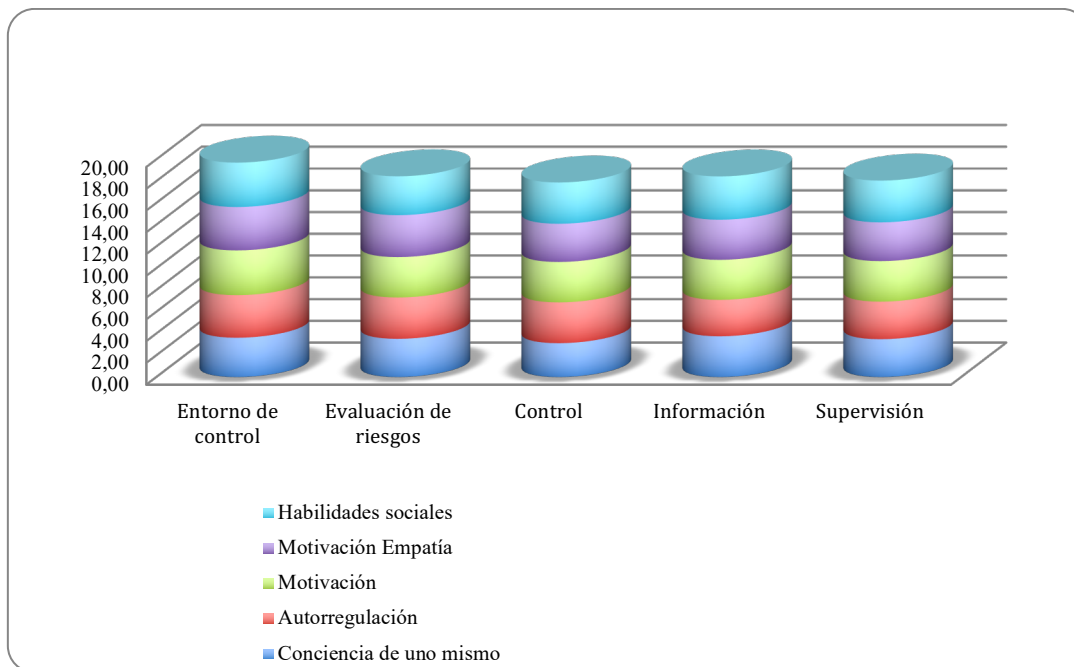
Las más valorada es la de habilidades sociales.

La conclusión que se puede obtener es que, para todas las actividades de control, excepto para la evaluación de riesgos, la competencia más valorada, es la de habilidades sociales.

Y, por otra parte, la actividad de control a la que afecta más las competencias emocionales, es el entorno de control, y tiene un gran sentido, ya que el entorno de control

es la actividad que más afecta a toda la organización, por tanto, es la que debe tener más implicación durante el proceso de gestión emocional.

Figura 71. Matriz de Gescontrol



Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar gráficamente, la más representativa de todas las competencias es la de habilidades sociales. Y la actividad con más implicación para la gestión emocional, como ya se ha comentado anteriormente es el entorno de control.

Por tanto, se puede resaltar que todas las competencias emocionales son importantes en todas las actividades de control, y lo ideal será buscar un equilibrio que maximice las cinco competencias. En el capítulo 5.1 se hacía referencia al punto óptimo de equilibrio para las cinco competencias y que se ha denominado el equilibrio óptimo intercompetencial, que será el punto en el que deba situarse el auditor para tener el nivel óptimo de las cinco competencias, consiguiendo así generar mayores niveles de eficiencia y economía en el desarrollo del trabajo de control interno.

Antes de continuar, se debe explicar que se ha tomado como hipótesis de partida que, los valores obtenidos a través del panel de expertos se han considerado como los ideales al ser fruto de la valoración del mismo, esto debe tenerse en cuenta a efecto de las limitaciones que puede suponer. No obstante, cada organización podrá establecer al respecto los criterios



y valores óptimos que considere oportuno.

Según los datos del estudio realizado a través del panel de expertos, los valores ideales para las distintas competencias profesionales, son los que se muestran a continuación.

Competencias emocionales	Valor medio competencias versus actividades de control
Conciencia de uno mismo	3,50
Autorregulación	3,66
Motivación	3,79
Empatía	3,72
Habilidades sociales	3,85
Valor medio	3,70

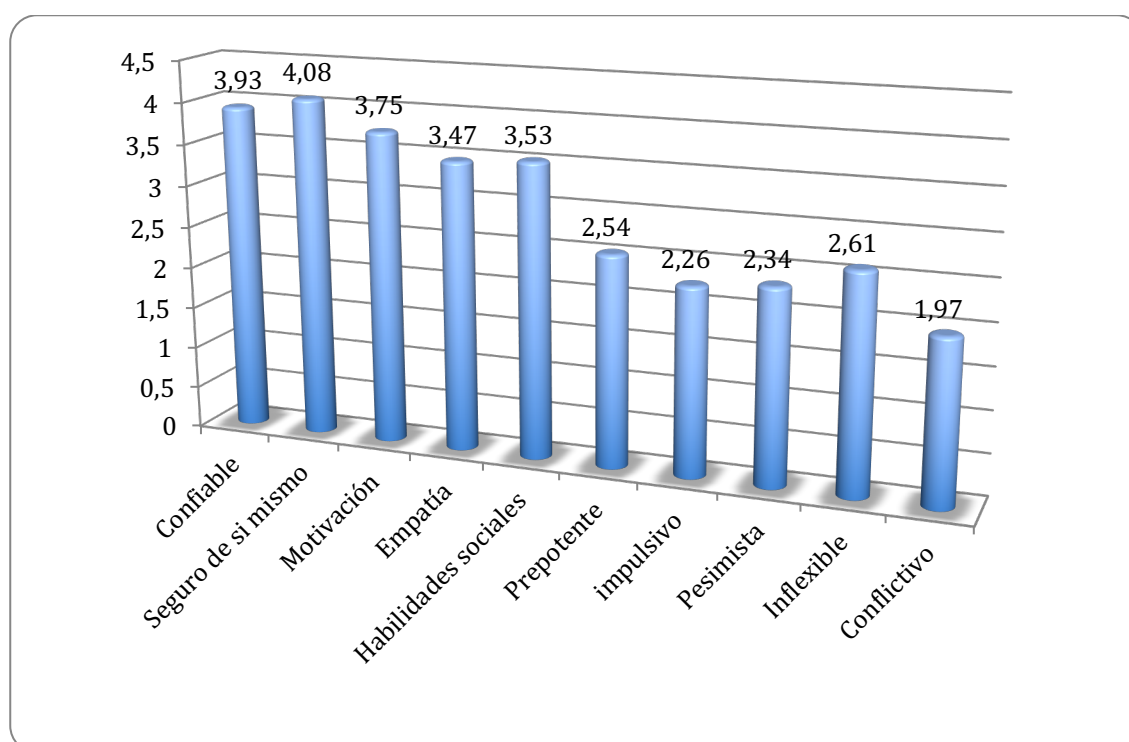
Por tanto, el equilibrio óptimo intercompetencial, para las distintas actividades de control interno, sería la media de las distintas competencias cuyo valor es en el estudio 3,70. Cada organización, deberá calcular el valor del equilibrio óptimo competencial más adecuado.

6.2 EFECTO DE LAS COMPETENCIAS EMOCIONALES EN EL PERFIL DE AUDITOR

Con el análisis de los cuestionarios remitidos través de la aplicación SurveyMonkey, cuya explicación se ha desarrollado en el apartado 5.6, obtenemos una serie de conclusiones que se van a exponer en este apartado.

Con respecto a las características de los auditores hemos obtenido las siguientes valoraciones:

Figura 72. Valoración características auditores



Fuente: Elaboración propia

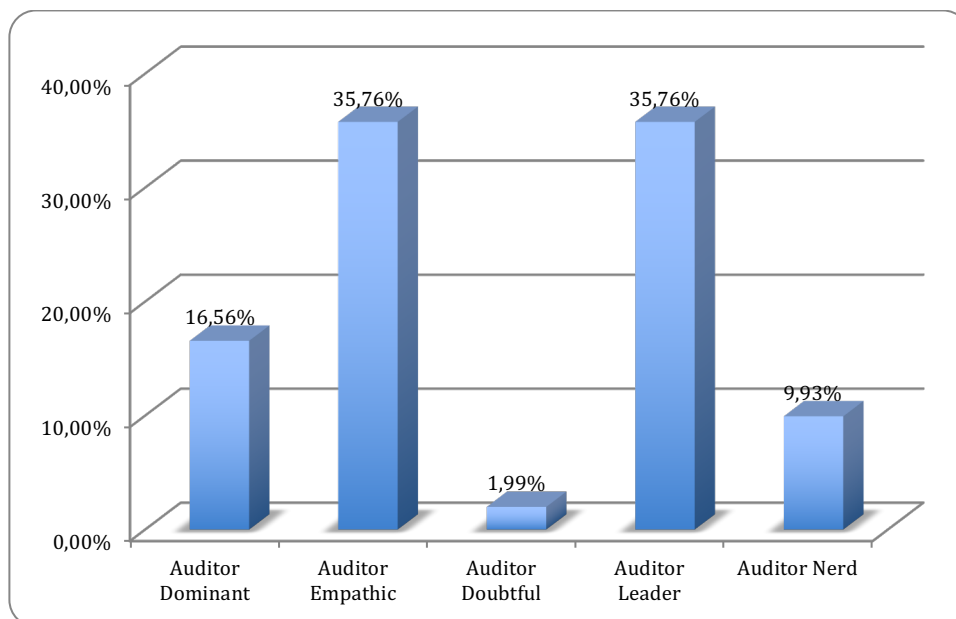
La principal valoración que se obtiene es la importancia que tienen las capacidades emocionales en la profesión de auditor, que se contrasta por las respuestas obtenidas por los participantes de la encuesta. Se debe destacar el hecho de que a medida que se iban recibiendo los datos, las repuestas seguían la misma tendencia, por lo que el tamaño de la muestra para la realización de la encuesta no influye significativamente, siendo los datos obtenidos lo suficientemente representativos como para obtener unas conclusiones significativas.

Con respecto a los perfiles analizados, según la hipótesis establecida en el capítulo 5.5, son los principales que se pueden encontrar en los distintos profesionales que se dedican a la actividad de la auditoría. Como ya se ha avanzado anteriormente, esto no significa que no pudieran existir otros perfiles distintos, pero si nos basamos en las competencias de Goleman, en la experiencia obtenida en el trabajo de los diferentes auditores miembros del panel de expertos y de los participantes de la encuesta de Auditipos, y en el análisis de los datos, se ha considerado que son los que más se ajustan a la realidad, contrastando dicha hipótesis con el estudio realizado. Los distintos Auditipos que se definen en un capítulo anterior y que se han analizado son los siguientes: dominant, Empathic, doubtful, leader y nerd.

A continuación, se exponen las respuestas que se han obtenido con la encuesta realizada.

<u>Auditipo</u>	<u>Características</u>	<u>Porcentaje</u>
Auditor Dominant	Prepotente y poca empatía	16,56%
Auditor Empathic	Empático y con habilidades sociales	35,76%
Auditor Doubtful	Inseguro y tímido	1,99%
Auditor Leader	Habilidades sociales y motivación	35,76%
Auditor Nerd	Empollón y pocas habilidades sociales	9,93%

Figura 73. Valoración Auditipos



Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar hay dos perfiles que son los que más puntuación han obtenido, y son el Auditorio Empathic y el Auditorio Leader. Este resultado viene a confirmar la importancia que tienen las capacidades emocionales en la profesión de auditor, con especial énfasis en las capacidades sociales relativas a la relación con los demás, y como la percepción de los profesionales encuestados demuestran la teoría expuesta en esta tesis.

De esta forma, la tendencia que debe seguir un buen profesional en el ejercicio de la auditoría será, la que combine las capacidades técnicas con las capacidades emocionales, potenciando las habilidades en las que tenga más dificultad. De esta manera, en una organización, cuando se analicen las cualidades de un nuevo auditor, habrá que centrarse en valorar aquellas capacidades emocionales en las que el auditor esté mejor preparado, para mantenerlas, y cuáles son las sobre las que hay que incidir más. Desde nuestra perspectiva se propone que, por parte del Departamento de recursos humanos se debería analizar el perfil de cada auditor realizando unos cuestionarios elaborados por psicólogos, de forma que con los resultados obtenidos se puedan potenciar las capacidades en la que se obtenga una menor puntuación y siempre teniendo en cuenta que el perfil de Auditor al que se debe tender debe ser el Auditor Leader y el Auditor Empathic.

Se han analizado los datos segmentando la población en función de las distintas características de los encuestados, para comprobar si las mismas influyen en las respuestas de los datos obtenidos. En primer lugar, se exponen el análisis de los datos obtenidos en función de si el perfil del encuestado se corresponde con el sector público o el privado, obteniendo las siguientes conclusiones.

En cuanto a las respuestas correspondientes a los profesionales pertenecientes al sector público las conclusiones obtenidas con respecto a los Auditivos son las siguientes:

Auditivo	Características	Porcentaje
Auditor Dominant	Prepotente y poca empatía	15,63 %
Auditor Empathic	Empático y con habilidades sociales	35,42 %
Auditor Doubtful	Inseguro y tímido	2,07 %
Auditor Leader	Habilidades sociales y motivación	37,50 %
Auditor Nerd	Empollón y pocas habilidades sociales	9,38 %



Se observa que el Auditipo más común es el de Auditor Leader y en segundo lugar el Auditor Empathic, aunque la diferencia es muy pequeña, siendo el auditor Doubtful el menos común de los perfiles con los que se han encontrado los encuestados.

A continuación, se analizan los resultados de los profesionales del Sector Privado:

Auditipo	Características	Porcentaje
Auditor Dominant	Prepotente y poca empatía	16,36%
Auditor Empathic	Empático y con habilidades sociales	38,18%
Auditor Doubtful	Inseguro y tímido	1,82%
Auditor Leader	Habilidades sociales y motivación	34,55%
Auditor Nerd	Empollón y pocas habilidades sociales	9,09%

Se observa como en el Sector privado los resultados de los Auditipos son muy similares a los del sector público, por lo que la conclusión es que la percepción tanto en el sector privado como en el sector público es la misma con respecto a los distintos perfiles de auditor existentes.

Los Auditipos correspondientes al Auditor Leader y el Auditor Empathic son los más comunes, siendo el Auditor Doubtful el menos habitual de los perfiles con los que se han encontrado los encuestados, por tanto, son los mismos resultados que se han obtenido en los encuestados del sector público.

Se puede concluir que tanto en el Sector público como en el sector privado, los resultados son similares destacando:

1. Los Auditipos principales son Auditor Leader y el Auditor Empathic.
2. El Auditor menos común es el Auditor Doubtful.

Ahora se van a analizar los distintos Auditipos desde el punto de vista de los encuestados según el sexo.

En primer lugar, se detallan las respuestas obtenidas por los encuestados de sexo masculino:

Auditipo	Características	<u>Porcentaje</u>
Auditor Dominant	Prepotente y poca empatía	15,63%
Auditor Empathic	Empático y con habilidades sociales	40,63%
Auditor Doubtful	Inseguro y tímido	3,13%
Auditor Leader	Habilidades sociales y motivación	31,25%
Auditor Nerd	Empollón y pocas habilidades sociales	9,38%

De lo cual se pueden destacar las siguientes conclusiones:

1. El Auditipo con más incidencia en los encuestados con sexo masculino es el Auditor Empathic, seguido del Auditor Leader, existiendo una gran diferencia con el auditor Dominant,.
2. El Auditor Doubtful es el que menos se encuentra de los distintos perfiles.

Por otro lado, se analizan los datos de los distintos Auditipos desde el punto de vista del encuestado con sexo femenino:

Auditipo	Características	<u>Porcentaje</u>
Auditor Dominant	Prepotente y poca empatía	16,98%
Auditor Empathic	Empático y con habilidades sociales	26,42%
Auditor Doubtful	Inseguro y tímido	0,00%
Auditor Leader	Habilidades sociales y motivación	45,28%
Auditor Nerd	Empollón y pocas habilidades sociales	11,32%

De lo cual se pueden destacar las siguientes conclusiones:

1. El Auditipo con más incidencia en los encuestados con sexo femenino es el Auditor Leader, y en segundo está el Auditor Empathic, con una diferencia bastante alejada de los resultados en el caso del sexo masculino, seguido en

tercer lugar del Auditor Dominant, siendo en este caso los datos a los encuestados de sexo masculino.

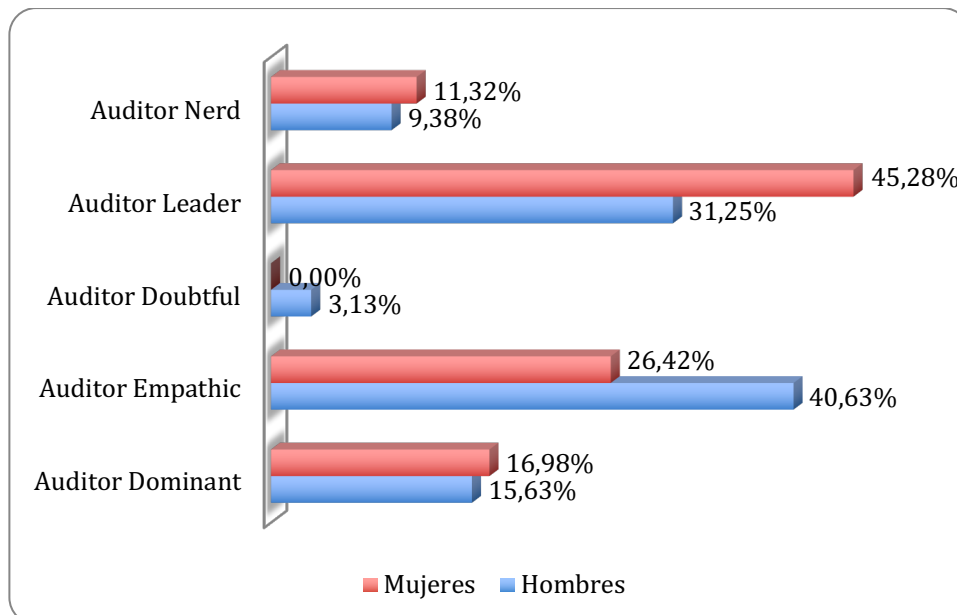
2. El Auditor Doubtful desaparece en este análisis ya que ninguna de las encuestadas se ha encontrado con este perfil.

De este análisis se desprende que las encuestadas de sexo femenino, se encuentran con perfiles en los que destaca más la motivación que la empatía, pudiendo obtener las siguientes reflexiones, que serían la siguientes:

1. Influye el sexo del trabajador a la hora de percibir las distintas capacidades emocionales.
2. A la vista de los datos obtenidos, se destaca que el sexo femenino tiene una percepción mayor de la motivación con respecto a la empatía.

Para que se puedan ver más claramente reflejadas las diferencias de las respuestas de los encuestados según la variable sexo, a continuación, se incluye el siguiente gráfico:

Figura 74. Auditipos según sexo



Fuente: Elaboración propia

Como se puede apreciar gráficamente, se distingue la distinta percepción entre el Auditor Leader y el Auditor Empathic, existiendo una diferencia considerable entre ambos, si se tiene en cuenta el sexo del encuestado, a diferencia de los resultados generales, lo que

lleva a la conclusión de que en función de que el encuestado sea hombre o mujer se tiene una percepción distinta.

A continuación, se van a reflejar los datos de los Auditipos en función de si el encuestado es auditor o auditado, encontrando también diferencias interesantes.

Por un lado, los resultados de las respuestas obtenidas de los Auditores es el siguiente:

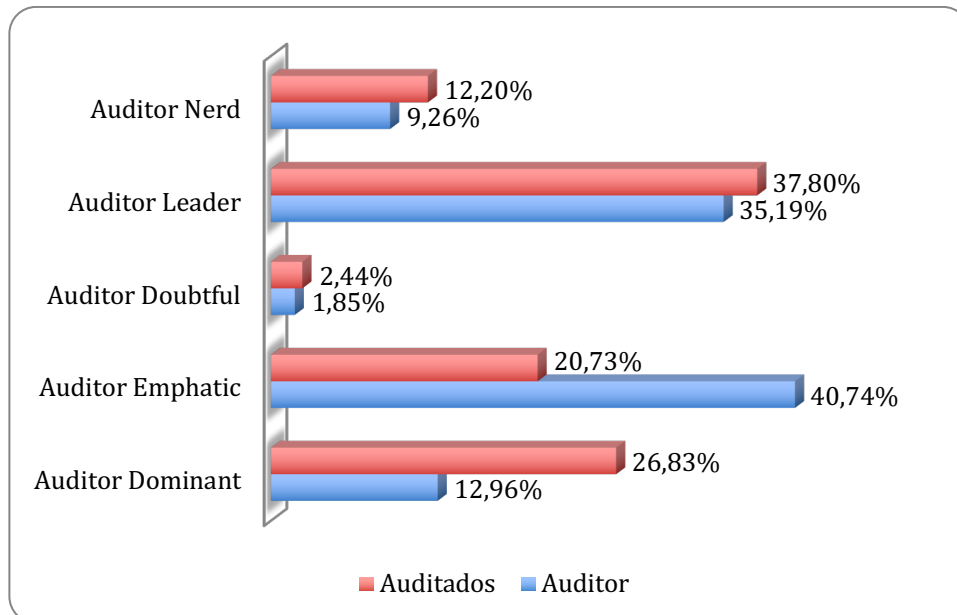
Auditipo	Características	Porcentaje
Auditor Dominant	Prepotente y poca empatía	12,96%
Auditor Empathic	Empático y con habilidades sociales	40,74%
Auditor Doubtful	Inseguro y tímido	1,85%
Auditor Leader	Habilidades sociales y motivación	35,19%
Auditor Nerd	Empollón y pocas habilidades sociales	9,26%

Con respecto a los resultados obtenidos por los encuestados Auditados se tienen los siguientes resultados:

Auditipo	Características	Porcentaje
Auditor Dominant	Prepotente y poca empatía	26,83%
Auditor Empathic	Empático y con habilidades sociales	20,73%
Auditor Doubtful	Inseguro y tímido	2,44%
Auditor Leader	Habilidades sociales y motivación	37,80%
Auditor Nerd	Empollón y pocas habilidades sociales	12,20%

Si se comparan gráficamente los datos obtenidos en función de si el encuestado es Auditor o Auditado se obtendría lo siguiente:

Figura 75. Auditipos auditor versus auditado



Fuente: Elaboración propia

De esta forma se obtienen las siguientes conclusiones de los datos obtenidos, en función de si el encuestado es Auditor o Auditado:

1. En primer lugar, el Auditor Leader es el más común entre los encuestados auditados, siendo el Auditor Empathic el más común entre los encuestados con perfil de Auditor.
2. Lo más llamativo es que desde el punto de vista de los auditados, el perfil segundo más común es el de Auditor Dominant, estos datos hacen reflexionar sobre si los Auditores no son lo suficientemente objetivos al opinar sobre estos perfiles y si se ven con más capacidades emocionales de las que realmente tienen, lo cual es una reflexión bastante interesante.
3. El Auditor Nerd también cobra más importancia desde el punto de vista de los auditados, por lo que se puede obtener la misma conclusión que en el punto anterior, y es que los auditores se valoran mejor de lo que realmente opinan los auditados.

6.3 LA PIRÁMIDE COMPETENCIAL Y REFLEXIONES FINALES.

El objetivo de este epígrafe es comparar los datos obtenidos mediante el panel de expertos con los datos obtenidos a través de la encuesta Auditipos, y concluir sobre la similitud de datos, las capacidades que hay que mejorar y potenciar y los test que habría que elaborar para fomentar esas capacidades.

Como se ha ido comentando a lo largo del capítulo, se ha puesto de manifiesto la importancia de las competencias emocionales en las tareas de control interno, y que la percepción que se tiene sobre las competencias y que debería tener un auditor interno coincide el ideal teórico (en el punto óptimo) y similar a la percepción real de los auditores internos. La afirmación de que las competencias emocionales influyen en el control interno, se demuestra en la teoría, a partir del nivel óptimo del panel de expertos y en la práctica, con la percepción que tienen los auditores internos en la realidad.

A partir de la hipótesis de partida de esta tesis se han analizado una serie de datos obtenidos a través del panel de expertos, que se han comentado en el capítulo 6.1, estos datos obtenidos son los que se van a considerar como los resultados óptimos con los que debería de trabajarse. A partir de estos datos se obtendría el nivel óptimo que se debería conseguir para un auditor interno a nivel competencial, para poder realizar sus funciones maximizando las mismas con el nivel adecuado de competencias emocionales.

Por otro lado, se ha realizado una encuesta con una población de 151 personas del sector de la auditoría, el análisis de estos datos se ha expuesto en el capítulo 6.2. Estos datos obtenidos se van a considerar como los datos reales. De esta forma se van a comparar los datos óptimos, obtenidos a través del panel de expertos, con los datos reales, obtenidos a través de la encuesta de Auditipos.

A continuación, se pueden observar los siguientes datos:

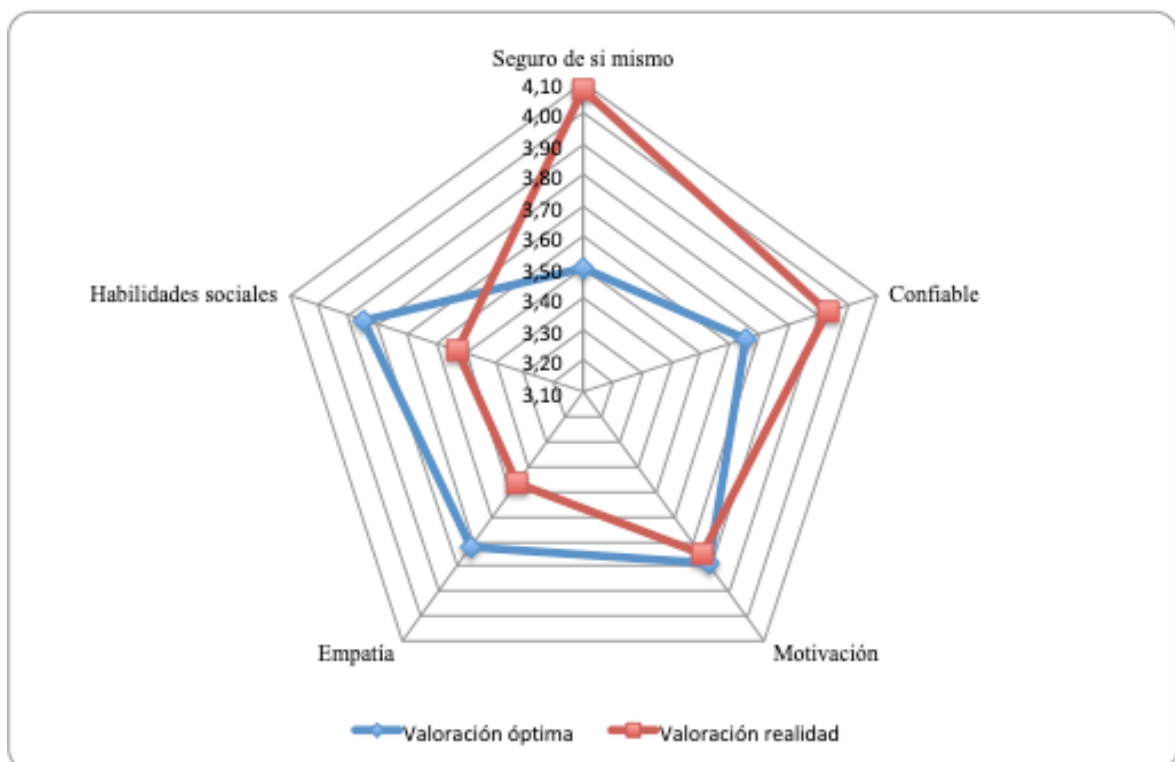
	Datos según Panel de expertos	Datos según Encuesta de Auditipos
Capacidades basadas en Goleman	Valoración óptima	Valoración realidad
Seguro de sí mismo	3,50	4,08
Confiable	3,66	3,93
Motivación	3,79	3,75
Empatía	3,72	3,47
Habilidades sociales	3,85	3,53

De aquí se pueden obtener las primeras conclusiones:

1. Con respecto a las capacidades de seguro de sí mismo y confiable, los datos obtenidos indican que la realidad supera a los niveles establecidos como óptimos, por lo que en lo que se refiere a estas capacidades emocionales se sitúan en el buen camino.
2. Con respecto a la capacidad de motivación los niveles óptimos versus niveles reales son muy similares, por lo que serían adecuados.
3. Con respecto a las capacidades de empatía y habilidades sociales, se obtiene que los datos reales son inferiores a los niveles óptimos, por lo que habría que incidir en estas dos capacidades y potenciarlas, además siendo de las capacidades más importantes, ya que la empatía es la que contiene uno de los Auditipos más valorados como es el auditor Empathic, y las habilidades sociales están en los dos Auditipos más valorados como son el Leader y el Empathic.

Gráficamente se pueden reflejar los datos anteriores con la siguiente gráfica:

Figura 76. Capacidades óptimas versus capacidades reales



Fuente: Elaboración propia

Como se observa en la figura, la valoración de las competencias según los datos reales se desvía de la valoración óptima, por lo que se debe tender a que la realidad se ajuste lo máximo posible a los niveles óptimos, y que como mínimo, el valor de las competencias emocionales, sea igual al valor óptimo, por lo que se aprecia gráficamente y lo que se ha explicado en el párrafo anterior es que hay que potenciar las habilidades sociales y la empatía.

Para realizar la valoración de los auditores se va a utilizar el término que se ha denominado Factor de Inteligencia Emocional o FIE. Se define el Factor de inteligencia emocional como el índice que mide el nivel de las competencias emocionales de una persona. Para el cálculo del FIE, el procedimiento ha sido calcular la media de los valores de las competencias, y con el valor obtenido se ha dividido entre 5, ya que se ha supuesto en este estudio que es el valor máximo que podría alcanzar una competencia. El FIE se va a expresar en porcentaje, por lo que el valor obtenido mediante el procedimiento explicado, se multiplica por cien para obtener el dato en términos porcentuales.

En el estudio que se ha realizado en esta tesis, hemos calculado el FIE óptimo, que ha sido el obtenido a través de los datos del panel de expertos, y el FIE real que ha sido el obtenido a través de los datos de la encuesta de Auditipos.

Los datos que se han obtenido son los siguientes:

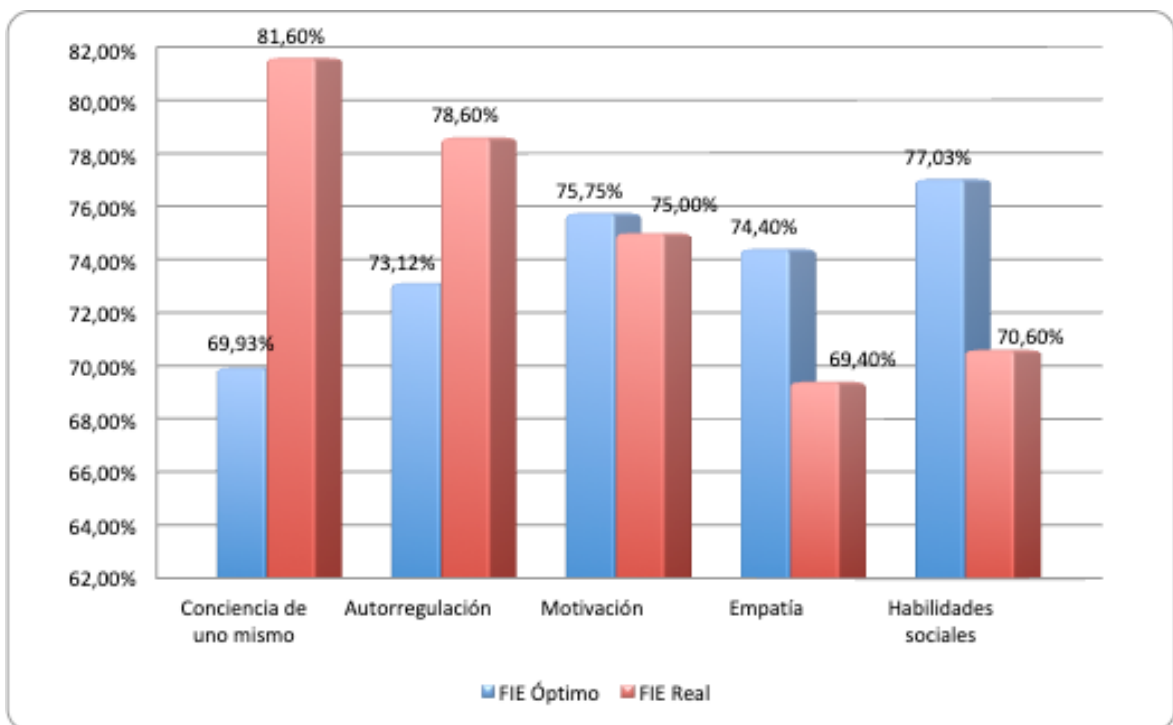
	DATOS SEGÚN PANEL DE EXPERTOS	DATOS SEGÚN AUDITIPOS
	FIE ÓPTIMO	FIE REAL
Seguro de sí mismo	69,93%	81,60%
Confiable	73,12%	78,60%
Motivación	75,75%	75,00%
Empatía	74,40%	69,40%
Habilidades sociales	77,03%	70,60%
FIE MEDIO	74,05%	75,04%

Como se puede ver, el FIE medio óptimo es muy similar al FIE real, pero si se analiza por competencias se obtienen las siguientes conclusiones, que coinciden con las analizadas para los valores de las medias antes obtenidos y analizados:

1. Para las competencias de seguro de sí mismo y de confiable los valores reales son superiores al óptimo, por lo que deben seguir manteniéndose estas capacidades.

2. Los niveles obtenidos para la motivación son similares tanto para el óptimo como el real.
3. En cuanto a los niveles obtenidos para las competencias de empatía y habilidades sociales, los valores de FIE real, son inferiores a los que se obtienen con el FIE óptimo, por lo que deben potenciarse para acercarse a dichos valores ideales. Gráficamente se reflejan los valores representados a continuación:

Figura 77. FIE óptimo versus FIE real



Fuente: Elaboración propia

En esta tesis se parte de una hipótesis determinada con unos datos contrastados, mediante el panel de expertos y la encuesta de Auditipos, pero lo que se debe dejar claro es que tenemos una limitación, y es que en cada organización estos valores pueden variar, por tanto el procedimiento aconsejable se resume en las siguientes etapas, lo que se va a denominar pirámide competencial, en la cual se van a establecer las fases que se deben implantar en una organización para lograr una gestión competencial óptima de los trabajadores.

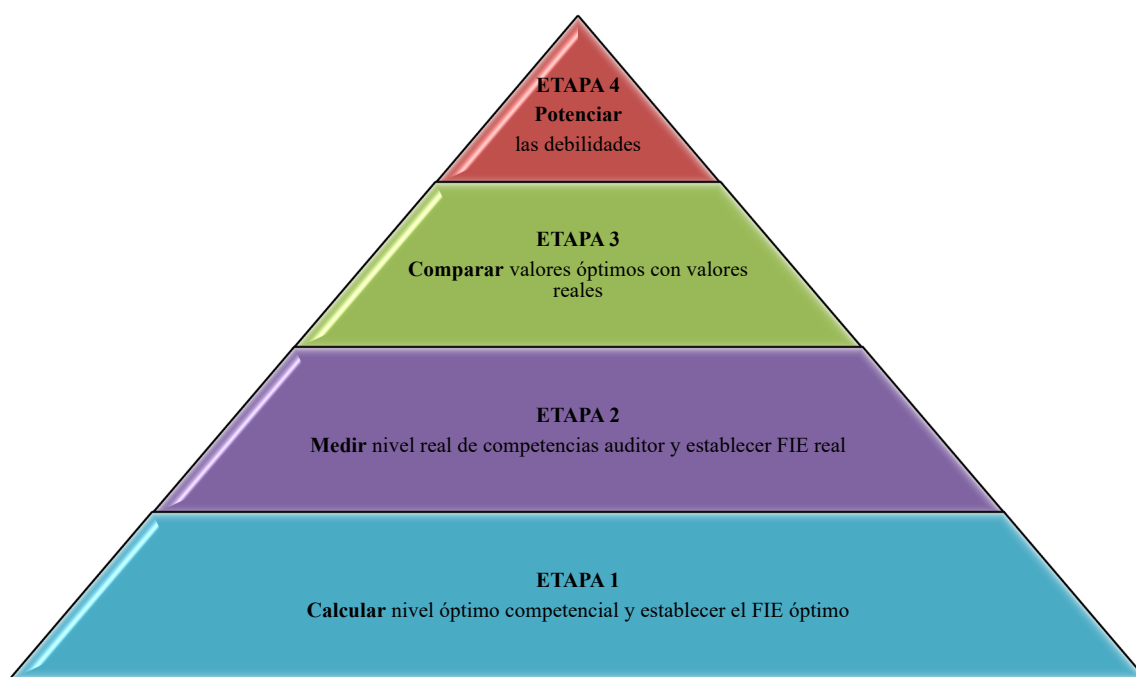
Etapa 1. La organización debe fijar los niveles óptimos competenciales con los que debe contar un auditor interno para desarrollar las labores con la mayor eficiencia. Se debe calcular el FIE óptimo.

Etapa 2. Cuando se valore a un auditor se debe medir el nivel real de competencias que tiene. Esto se puede realizar mediante una batería de test que sean diseñados, a ser posible, por psicólogos que sean expertos en las competencias emocionales de forma conjunta con auditores con experiencia en gestión emocional.

Etapa 3. Se debe comparar el nivel óptimo que se haya establecido en la organización con el nivel real del auditor objeto de estudio. Se compara FIE óptimo versus FIE real.

Etapa 4. Se deben potenciar las competencias emocionales en las que se obtengan niveles inferiores al valor óptimo.

Figura 78. Pirámide competencial



Fuente: Elaboración propia

Este proceso se puede realizar bien, cuando se quiera contratar a un nuevo auditor, para seleccionar al más adecuado, o bien cuando se quiera formar a los auditores que ya pertenezcan a la organización.

Tanto para la contratación de un nuevo auditor, como para la formación de los que ya pertenecen a la organización se deberán establecer las mismas etapas de la pirámide competencial.



Con esta tesis lo que se pretende demostrar, de acuerdo con la metodología aplicada y con base en las opiniones de los expertos, es que las competencias emocionales tienen una incidencia directa sobre las actividades de control interno, y que combinando las competencias emocionales de la forma óptima, se pueden maximizar los niveles de eficiencia en el trabajo, así como formar a los auditores de la mejor forma posible en el ámbito de la gestión emocional, ya que como ha quedado demostrado, una parte fundamental de las capacidades de un buen profesional, está formada por las capacidades emocionales, por lo que en un buen auditor se tenderá a la combinación de las siguientes características:

- Capacidades técnicas.
- Capacidades personales.
- Capacidades emocionales.

CAPÍTULO.7 CONCLUSIONES

Durante el desarrollo de este trabajo se ha destacado la importancia de la economía conductual utilizándola como marco de referencia objeto de este estudio. Se ha puesto de manifiesto la relación existente entre la economía y la psicología, ya que ambas ciencias buscan aplicar el estudio y análisis de las conductas propias del comportamiento humano y sus efectos sobre las decisiones económicas. Dentro de la metodología fijada se han analizado las relaciones dependientes entre los dos procesos descritos: el proceso de control interno y el de gestión emocional.

El planteamiento de la hipótesis de esta tesis ha consistido en demostrar que los factores emocionales tienen una influencia significativa en el control interno y en las competencias de los auditores, dentro del marco del sector público. Se ha tenido en cuenta que esta perspectiva empírica puede contribuir a nuevas aplicaciones en la gestión de la eficiencia del sector público, aportando una visión enriquecedora de la persona y del trabajo.

En el modelo aplicado en este estudio se han definido, por un lado las variables dependientes: elementos y actividades de control interno, además de los perfiles de auditor, ambas variables basadas en los modelos COSO y Goleman. Por otro lado, se han definido como variables independientes las cinco competencias emocionales basadas en Goleman, analizando la influencia que las mismas ejercen sobre las variables dependientes.

Las herramientas utilizadas para la elaboración de este estudio han sido dos, ambas explicadas en la metodología detallada en la Introducción:

- Panel de expertos. Se ha seleccionado un grupo de expertos que han colaborado en este estudio, a los cuales se les ha remitido un cuestionario para obtener información sobre la relación entre las actividades de control interno del enfoque COSO y las competencias emocionales según Goleman.
- Encuesta a través de la herramienta SurveyMonkey. Se ha remitido un cuestionario a profesionales del sector de la auditoría, obteniendo las conclusiones que han servido de base para elaborar los distintos perfiles competenciales del auditor o Auditipos.

De esta manera, por un lado se analiza y se profundiza en el estudio del control interno según el modelo COSO, en las actividades de control interno que se establecen y como se aplica en el sector público. Por otro lado, se indaga en el estudio del modelo de las



cinco competencias emocionales establecidas por Goleman, elaborando a partir de las mismas unos perfiles de auditor, que se han denominado Auditipos, y como éstos se interrelacionan con las actividades de control interno.

La gestión eficiente de los recursos humanos en el sector público es un aspecto fundamental, y más en los tiempos de pandemia que estamos sufriendo. El trabajo en el sector público debe desarrollarse, por imperativo constitucional, con la máxima eficiencia. Como ya se ha comentado, en este trabajo, nos hemos centrado en el ámbito del control interno del sector público, para cuya labor necesitamos contar con recursos humanos muy capacitados que tengan un conjunto de competencias técnicas, personales y emocionales.

En esta tesis hemos analizado la repercusión de las competencias emocionales, concluyendo que los factores emocionales tienen influencia en las labores de control interno. A continuación se destacan las principales conclusiones que se han obtenido:

1. Matriz de Gescontrol. Esta matriz se ha creado para relacionar las actividades de control interno con las competencias emocionales, a partir de los datos recabados a través de un panel formado por 20 expertos. En esta matriz se relacionan las actividades de control con las distintas competencias emocionales establecidas por Goleman. La conclusión principal obtenida es que, para todas las actividades de control, influyen las competencias emocionales y que, excepto para la evaluación de riesgos, la competencia más valorada, es la de habilidades sociales. Además, la actividad de control a la que más afectan las competencias emocionales es el entorno de control, lo cual es lógico ya que es el componente que más afecta a toda la organización, y en consecuencia a las competencias emocionales.
2. Equilibrio óptimo intercompetencial. Es lo que se ha denominado como el objetivo establecido en cuanto a competencias emocionales se refiere, que consiste en alcanzar el punto de equilibrio en el que se interrelacionen las cinco competencias emocionales de forma óptima. Este equilibrio supone la combinación adecuada de las distintas competencias emocionales que debe tener un auditor, y por tanto conviene tender a alcanzarlo. Hemos realizado el cálculo de ese equilibrio ideal, pero lo adecuado es que cada organización adopte el modelo para calcular su valor, aunque en este trabajo se han proporcionado la metodología y herramientas para elaborarlo.

3. Factor de Inteligencia Emocional o FIE. Para profundizar en el análisis de las competencias emocionales, hemos utilizado este concepto que se ha definido como el índice que mide el nivel de las competencias emocionales de una persona expresado en términos de porcentaje. El FIE óptimo obtenido en este estudio es el de 74%, cuyo proceso de cálculo se explica en el capítulo 6.3. Cada organización deberá calcular el FIE óptimo y establecerlo como el objetivo a conseguir.
4. Establecimiento del concepto de Auditipos. Una vez analizada la importancia de los factores emocionales y cómo éstos inciden en el control interno del sector público, hemos analizado las competencias con las que deben contar los auditores ideales. Nos hemos centrado en el análisis de las competencias emocionales y en la influencia que ejercen sus propias emociones y las relaciones con los demás. Para analizarlo se han establecido, tal y como se explica en el capítulo 5.5, distintos perfiles de auditor, que se han denominado Auditipos. Analizando los datos obtenidos a través de la encuesta realizada a 151 auditores, los Auditipos establecidos han sido:
 - a. Auditor Dominant: Trabajador con un perfil predominantemente prepotente, y con poca empatía hacia los demás.
 - b. Auditor Empathic: Trabajador con un perfil empático y con marcadas habilidades sociales.
 - c. Auditor doubtful: Trabajador cuyos rasgos principales son la inseguridad, y la timidez.
 - d. Auditor Leader: Trabajador con un alto índice de habilidades sociales y con una gran capacidad de motivación.
 - e. Auditor Nerd: Trabajador con perfil “empollón” y con pocas habilidades sociales.

El Auditipo más valorado ha sido el Leader, seguido del auditor Empathic. Es interesante destacar el hecho de que la percepción de los Auditipos es muy diferente si lo hacemos desde el punto de vista del auditor o del auditado, ya que en los auditados el Auditipo valorado en segundo lugar ha sido el Dominant, por lo que la conclusión es que los auditores quizás nos sobrevaloramos en cuanto a las capacidades emocionales. Por tanto, desde los Departamentos de recursos humanos se deben analizar los perfiles de los



auditores, tanto de los que forman parte de la organización, como de los que deben pasar a formar parte de la misma. Se debe tener en cuenta que el perfil al que se debe tender debe ser el Auditor Leader y el Auditor Empathic. Se deberán fomentar las capacidades emocionales de las que carezcan estos empleados para poder mejorarlas y así lograr un nivel adecuado de competencias emocionales que consigan una mayor eficiencia en el desarrollo del trabajo.

5. Pirámide competencial. Se denomina este concepto al proceso donde se establecen las cuatro etapas que se deben implantar en una organización para lograr una gestión competencial óptima de los trabajadores. Se ha representado mediante una pirámide, donde se analizan las distintas fases con el objetivo de buscar la máxima eficiencia de un auditor combinando de forma adecuada las distintas competencias emocionales. Las etapas establecidas de forma resumida son:
 - a. La organización debe fijar los niveles óptimos competenciales del auditor interno (FIE óptimo).
 - b. Medir el nivel real de competencias que tiene el auditor (FIE real).
 - c. Comparar FIE óptimo versus FIE real.
 - d. Potenciar las competencias emocionales más débiles.

La gestión emocional irá ganando terreno en las organizaciones y especialmente en el sector público, ya que es más difícil motivar mediante aspectos económicos, por lo que se debe prestar especial atención a una adecuada gestión emocional en el personal. A lo largo de los capítulos anteriores se ha demostrado que los buenos líderes deben tener un elevado componente emocional. Por todo esto, en todo el trabajo se ha querido poner énfasis en la importancia que tiene la gestión de las emociones en la Administración Pública, y especialmente, en el ámbito del control interno, sentando las bases para que se puedan elaborar estudios más profundos realizados por psicólogos expertos en la gestión de las competencias emocionales en los recursos humanos.

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Marco de psicología aplicado a la gestión emocional del control.....	31
Figura 2. Origen y evolución de la auditoría.....	51
Figura 3. Diseño de un sistema de control interno	60
Figura 4. Modelo de informe en el sector privado	63
Figura 5. Elementos del Gobierno corporativo en el sector público	64
Figura 6. Información financiera y de gestión.....	67
Figura 7. Tipos de riesgos.....	68
Figura 8. Componentes de control del enfoque COSO	75
Figura 9. Elementos en la gestión del riesgo.....	80
Figura 10. Gestión integral de riesgos ERM.....	82
Figura 11. Conceptos clave del análisis de riesgos.....	85
Figura 12. Niveles de aceptación de riesgo	86
Figura 13. Definiciones clave compliance según ISO-19600	92
Figura 14. Modelo de las tres líneas de Defensa adaptado al riesgo de ciberseguridad.....	96
Figura 15. Marcos y estándares en ciberseguridad	97
Figura 16. Tipos de auditoría.....	104
Figura 17. Órganos responsables según el tipo de auditoría.....	105
Figura 18. Principios generales en auditoría	113
Figura 19. Principios relativos al proceso de auditoría.....	118
Figura 20. Valores éticos	137
Figura 21. Comparativa de Códigos de Ética	147
Figura 22. Estructura de un Código de Ética ideal.....	148
Figura 23. Composición de la inteligencia	154
Figura 24. El modelo de cuatro ramas de la inteligencia emocional de Mayer y Salovey.....	159
Figura 25. La teoría triárquica de Sternberg.....	160
Figura 26. Modelo de Inteligencia Emocional de Mayer y Salovey (1997).....	163
Figura 27. Modelos actuales de Inteligencia Emocional.....	164
Figura 28. Capital emocional	168
Figura 29. Factores y consecuencias del declive de una organización.....	174
Figura 30. Competencias emocionales según Goleman	176
Figura 31. Modelos de competencias y subcompetencias emocionales según Goleman.....	177
Figura 32. Componentes del entorno VUCA.....	180
Figura 33. Cuadro de Mando Integral	188
Figura 34. Sistema de interrelación del CMI	189
Figura 35. Conexiones en la valoración del personal.....	202
Figura 36. Liderazgo afectivo	203
Figura 37. Riesgos psicosociales.....	207
Figura 38. La ventana de Johari.....	210
Figura 39. Estado de flujo.....	213
Figura 40. Matriz de fuerza motivacional	214
Figura 41. Triángulo del fraude.....	215
Figura 42. Subteoría de la integración orgánica.....	224
Figura 43. Proceso de percepción social.....	226
Figura 44. Percepciones y creencias en el proceso de auditoría.....	228
Figura 45. Teoría de evaluación cognitiva.....	233
Figura 46. Aportes de Kahneman al estudio de los heurísticos y sesgos.....	242



Figura 47. Heurísticos y sesgos	244
Figura 48. Triángulo del fraude de Cressey	255
Figura 49. Modelo atribucional de Weiner	259
Figura 50. Auditoría global.....	262
Figura 51. Competencias y subcompetencias emocionales de Goleman.....	265
Figura 52. Equilibrio óptimo intercompetencial.....	267
Figura 53. Aspectos fundamentales en el entorno de control.....	270
Figura 54. Reputación corporativa	274
Figura 55. Correlación entre los principios del Código de Ética y la inteligencia emocional	275
Figura 56. Factores emocionales de éxito empresarial	277
Figura 57. Ley de oro de la estupidez humana	283
Figura 58. Consecuencias de los riesgos psicosociales	286
Figura 59. Reputación corporativa	287
Figura 60. Características del miedo.....	289
Figura 61. Atributos del Liderazgo afectivo.....	291
Figura 62. Pirámide COSO	293
Figura 63. Interrelación actividades de control versus competencias emocionales	298
Figura 64. Actitudes observables en los entrevistados.....	301
Figura 65. Competencias del auditor	305
Figura 66. Relación competencias emocionales versus Auditipos	307
Figura 67. Procedimiento de diseño e implantación Auditipos	309
Figura 68. Perfil encuestado	312
Figura 69. Sector de procedencia del encuestado.....	312
Figura 70. Sexo del encuestado	313
Figura 71. Matriz de Gescontrol.....	334
Figura 72. Valoración características auditores	336
Figura 73. Valoración Auditipos.....	337
Figura 74. Auditipos según sexo.....	341
Figura 75. Auditipos auditor versus auditado.....	343
Figura 76. Capacidades óptimas versus capacidades reales.....	345
Figura 77. FIE óptimo versus FIE real.....	347
Figura 78. Pirámide competencial	348

BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTACIÓN

ACCA , *Drivers of change and future skills*, 2016.

- *Emotional quotient in a digital age. Emotions and the future of accountancy*, 2018.

- *Cerebral Edge* en la revista *The human factor, where emotional intelligence meets technology in the workplace of the future*, 2018.

AMERICAN PSYCHOLOGICAL ASSOCIATION. *APA Dictionary of Psychology*.

ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, *Plan de transformación digital de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos (Estrategia TIC 2015 – 2020)*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2020, pp. 1-55.

- *España Digital 2025*, elaborado por el Ministerio de asuntos económicos y transformación digital, 2020, pp.1-88.

AKERLOF, G.A., *La macroeconomía conductual y la conducta macroeconómica*. Revista asturiana de economía nº 25 2002, pp.7-48.

AKERLOF, G Y SCHILLER, R., “La economía de la manipulación”. Ed. Deusto, 2016.

- “Animal Spirits”. Editorial Gestión 2000, 2009, pp.20-21.

ALAMA SALAZAR, E., MARTÍN DE CASTRO, G., LÓPEZ SÁEZ, P., *Capital intelectual. Una propuesta para clasificarlo y medirlo*. Revista Latinoamericana de Administración, nº37, segundo semestre, 2006, pp. 1-16.

ALATRISTA GIRONZINI, M.A., conferencia en la VI Convención nacional de auditoría de Perú. Audita , <http://miguelalatrisha.blogspot.com/2017/03/la-etica-y-el-auditor.html>, 2017.

ALCAIDE MUÑOZ, L., RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M.P. Y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. *Análisis bibliométrico sobre la implementación de las tecnologías de la información y la comunicación en las administraciones públicas: aportaciones y oportunidades de investigación*, Revista innovar vol. 27, nº. 63, 2017, pp.141-160.



ALEJO RIVEROS, A., ROJAS ARIAS, P., PÉREZ ACOSTA, A.M., *Psicología y asuntos económicos*. Revista International Journal of Psychological Research, Vol. 1, nº1, 2008, pp. 40-57.

ÁLVAREZ FERNÁNDEZ, M., *Organización y funcionamiento de la Administración General del Estado y del sector público institucional en la Ley 40/2015*, nº63 de la revista El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, 2016, pp.1-2.

ARIAS, D.E., *Análisis de neuroeconomía como nuevo paradigma en la ciencia económica*. Revista ciencias económicas vol.2, 2016, pp. 107–119.

ARIAS RODRÍGUEZ, A., “El régimen económico y financiero de las universidades públicas”, 2004, p. 520. Ed. OCU (Oficina de Cooperación Universitaria).

- “El régimen económico y financiero de las universidades públicas”. Tesis doctoral dirigida por Nevado-Batalla Moreno, P. y Fernández Llera, R., 2015, p. 495. Ed. Amarante.

ARISTÓTELES, “Retórica”. Alianza editorial, 2014.

AZANZA, G., DOMÍNGUEZ, ÁFRICA, MORIANO, J., & MOLERO, F., *Positive psychological capital. Validation of the spanish version of the pcq questionnaire. (Capital psicológico positivo. Validación del cuestionario PCQ en España)*. Revista Anales de Psicología / Annals of Psychology, Vol. 30 nº 1, 2014.

BAKER, A.B., ET AL., *A Scalable Systems Approach for Critical Infrastructure Security*. Prepared by Sandia National Laboratories, 2022, pp. 1-54.

BAYONA, H., GUEVARA, L., *El capital psicológico positivo y su relación con comportamientos discrecionales en trabajadores de Lima, Perú*. Revista Colombiana de Psicología, 28, 2019, pp. 49-64.

BARÓN, L. Y ZAPATA ROTUNDO, G., Los sesgos cognitivos: de la psicología cognitiva a la perspectiva cognitiva de la organización y su relación con los procesos de toma de decisiones gerenciales. Ciencia y Sociedad, vol. 43, núm. 1, 2018, pp.31-48.

BARRIO CARVAJAL, S., *Nuevas tendencias en la gestión de riesgos del control interno*, publicado en la Revista Auditoría pública, nº73, 2019, pp. 43-51.

BARRIO TATO, L., “Auditoría Interna en Universidades”, 1998, publicado por el Instituto de Auditores Internos.

- *El factor emocional en auditoría*. Revista Auditoría Pública, nº44, 2008, págs. 37-45.

BARRIO TATO, L. Y BARRIO CARVAJAL, S., “El cuadro de mandos integral como herramienta de auditoría interna”, 2001.

- *El informe de control interno en la administración pública*, Revista Auditoría Pública nº46, 2008, pp.51-60.
- *El factor emocional en auditoría (II). La gestión emocional en la evaluación del entorno de control*. Revista Auditoría Pública nº49, 2009, pp.75-85.
- *Aspectos psicológicos de la auditoría del fraude*. Auditoría pública nº 71, 2018, pp. 75-82.
- “Auditoría emocional de la organización. Gestión y control de riesgos”. Ediciones pirámide, 2020.

BAZERMAN, M., LOEWENSTEIN, G. Y MOORE, D., *Why Good Accountants Do Bad Audits*. Harvard Business review, nº80, 2002, pp. 96-102.

BENÍTEZ, J., *Sesgos Cognitivos: ¿Cómo influyen en la experiencia de usuario?*, 2020. <https://blog.ida.cl/experiencia-de-usuario/sesgos-cognitivos-experiencia-usuario/>.

BENÍTEZ PALMA, E., *Nuevas tecnologías y compliance: el cumplimiento normativo como función de innovación*, en “Guía práctica de compliance en el sector público”. Wolters Kluwer, 2020, p. 705.

- *Aceleración normativa, control interno y control externo del sector público local: el viaje a ninguna parte*. Revista de estudios locales. Cunal, nº 217, 2018 (Monográfico sobre el Control Interno), pp. 240-257.
- *Herramientas para el análisis de riesgos en el control interno local: de los indicadores de transparencia al checklist normativo*. El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados nº Extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Ríos), 2018, pp. 19-32.



BENNETT, N. AND LEMOINE, G.J., *What vuca really means for you*. Harvard business review, 2014.

BLEKER, S. Y HORTENSIUS, D., *ISO 19600: The development of a global standard on compliance management*, Business Compliance, 2014, pp.3-5.

BLOG LIDERAZGO CONSCIENTE NEUROMANAGEMENT: *Cómo ser un líder más consciente gracias a la ciencia*, 2017, <https://capitalismoconsciente.es/blog/neuromanagement-lider-mas-consciente-gracias-la-ciencia/>.

BONO, J.E. y VEY, M.A., *Capítulo 12 Toward Understanding Emotional Management at Work: A Quantitative Review of Emotional Labor Research*, perteneciente al libro “Emotions in Organizational Behavior” de Charmine Hartel, Neal M. Ashkanasy, Wilfred Zerbe, 2005.

BRAIDOT, N.P., *Cómo se aplican los avances de las neurociencias a la conducción y gestión de organizaciones*. Revista digital ciencias administrativas n°2, 2013.

- “Neuromanagement. Como utilizar a pleno el cerebro en la conducción exitosa de las organizaciones”, 2012. Editorial Granica.

CABALLERO MUÑOZ, D Y BLANCO PRIETO , A., *Competencias para la flexibilidad: la gestión emocional de las organizaciones*, psicothema 2007. Vol. 19, n°4, pp. 616-620. www.psicothema.com.

CAIZAPANTA PURUNCAJA, C.G., Tesis doctoral: *Análisis de la inteligencia emocional y la competencia social y su relación con los problemas de conducta y el rendimiento académico en los estudiantes del bachillerato del sector norte del cantón quito*, realizada en la Universidad de Alicante y dirigida por Doña Raquel Gilar Corbí.

CALVO SÁNCHEZ, M.D., “Principios rectores y derechos de las personas en el procedimiento administrativo común reformado” en Instituciones de procedimiento administrativo común: novedades de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Rivero Ortega, R. (dir.), Calvo Sánchez, M.D (dir.), Fernando Pablo, M.M (dir.), 2016, pp. 13-41.

CAMERON, K. S., WHETTEN, D. A. Y KIM, M. U., *Organizational Dysfunctions of Decline*, en *Academy of Management Journal*, Vol.30, No.1, 1987, pp. 126-138.

CAMPOS ACUÑA, C., “Compliance y control interno: una propuesta para la mejora de la transparencia y la eficiencia en la gestión local”. ACCID, 2020.

- *Traslación de los programas de compliance al sector público a través de la transparencia y el buen gobierno* en “Guía práctica de compliance en el sector público”. Wolters Kluwer, 2020, p. 40.

CAÑIBANO, L., “Curso de auditoría contable”. 4ªed. Pirámide, Madrid, 1996.

CAPPONI, R., *Liderazgo empresarial en época de crisis*. Estudios Públicos, 86, 2002, pp. 316-333. Este artículo corresponde a una conferencia dictada por el autor en el seminario organizado por ICU (Asociación Ingenieros Comerciales, Universidad de Chile), “Negocios 2000: Visión de los hombres exitosos 2001”, el 22 de noviembre de 2002.

CARNERO, S., *Perfiles y roles del auditor valores que harán sustentable a la auditoría en el futuro*. Ponencia presentada en el VIII Congreso Latinoamericano de Auditoría Interna y Administración de Riesgos-CLAIN. La Habana, Cuba, 19 al 21 de mayo de 2004, pp. 327-349.

CARRILLO GARCÍA, M.E., Y GARCÍA LÓPEZ LÓPEZ, *La teoría de las inteligencias múltiples en la enseñanza de las lenguas*. Contextos Educativos, 17, 2014, pp. 79-89.

CASTRO, K., MACHADO, A. Y ROJAS, A., “Técnicas basadas en neurociencia como herramienta de apoyo en la recolección de evidencia para las firmas de ubicadas en el municipio Girardot, del Estado Aragua. Universidad de Carabobo Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. República Bolivariana de Venezuela, 2011, pp. 80-92.

CASTRO, A. ET AL., Nivel de sesgos cognitivos de representatividad y confirmación en estudiantes de Psicología de tres universidades del Bío-Bío. Propósitos y representaciones, Vol. 7, N° 2, 2019, pp. 210 – 239.

CASTRO, S., *La primera impresión lo es todo*. Instituto Europeo de Psicología Positiva, 2019, <https://www.iepp.es/efecto-halo/>



CASTRO BARRIGÓN, F., *Innovation and digital auditing — the journey of the European Commission's IAS towards state of the art technologies*, 1/2020 issue of the ECA Journal, 2020, pp.97-100.

CATÁCORA, F., “Sistemas y procedimientos contables”. Primera edición. Editorial mcgraw/hill. Venezuela, 1996.

CERRILLO I MARTÍNEZ, A., *El impacto de la inteligencia artificial en el derecho administrativo ¿nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas?*, n° 50 de la Revista General de Derecho Administrativo, enero 2019, pp.3-6.

CHAHIN, T., El impacto de los trabajos de Daniel Kahneman en la administración. Ciencias Administrativas, n°. 7, Universidad Nacional de La Plata, Argentina, 2016, pp.49-56.

CHAMBERS, R.F., “The Speed of Risk: Lessons Learned on the Audit Trail”, 2nd edition, 2019.

CHAPPA, H. Y DOWD, E. T., *Influencia de la Reactancia Comportamental en la Interrupción Prematura del Tratamiento*. Revista Argentina de Clínica Psicológica, Vol. 17, n° 3, 2008, pp. 209-214.

CHAVES GARCÍA, J.R., “Ser funcionario en tiempos difíciles: Motivos de orgullo y claves de supervivencia”. Wolters Kluwer, 2019.

CHAVES GARCÍA, J.R., y VALLE PASCUAL, J.M., “Los diez pecados capitales de los empleados públicos”. Editorial Amarante, 3ªedición, 2017.

CHAVES GARCÍA, J.R., y VALLE PASCUAL, J.M., “Abogados al borde de un ataque de ética”. Aranzadi, 2ªedición, 2015.

CHÁVEZ HERNÁNDEZ, N., *La gestión por competencias y ejercicio del coaching empresarial, dos estrategias internas para la organización*. Revista científica Pensamiento y Gestión, n° 33: Jul-Dic 2012.

CHUNG, J. O. Y., COHEN, J.R. AND MONROE, G. S., *The Effect of Moods on Auditors' Inventory Valuation Decisions*. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: November 2008, Vol. 27, n°. 2, pp. 137-159.

CIPOLLA, C., “Allegro ma non troppo”. ED. CRÍTICA, 2012.

COGORNO, A., NOELIA GONZÁLEZ, N., LAMARQUE, E., QUINTEIRO, V., “La evolución de la auditoría interna en el comienzo del siglo XXI”, 2013.

COMISION ALDAMA, *Informe de la comisión especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas de 8 de enero de 2003*, 2003.

COOPERS & LYBRAND. Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO). Editorial Díaz de Santos, 1997.

CORDUNEANU, V. I., *Emociones en contexto electoral y atención a política en medios: ¿inteligencia afectiva o evaluación cognitiva? Perspectivas de la comunicación*. Perspectiva Común volumen 12 nº 2. Temuco, 2019, pp. 57-87.

CORTADA DE KOHAN, N. Y MACBETH, G., *Los sesgos cognitivos en la toma de decisiones*. Revista de Psicología Vol. 2 nº3, 2006, pp. 56-68.

COSO, *Gestión del Riesgo Empresarial Integrando Estrategia y Desempeño*, 2017, pp.1-10.

COSO&PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Gestión de riesgos corporativos. Marco integrado. Técnicas de aplicación.*, 2004.

COSTA MARQUES, M.C., *El corporate governance en el sector público: Principios, elementos y enmarcación conceptual*, Técnica económica en administración y dirección de empresas, nº 175, 2006, pp. 28-34.

CRESSEY, D. R., “Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement”. Patterson Smith, 1973, p.30.

CRESPO BARQUERO, P, *La reforma del Código penal operada por LO 1/2015, de 30 de marzo: responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2016.

CSIKSZENTMIHALYI, M., Fluir (flow). “Una psicología de la felicidad”, BARCELONA: EDITORIAL KAIRÓS, 1990.

CUÉLLAR VÁZQUEZ, L.F., ARMARIO GUERRERO, A., *El capital psicológico en la empresa y su influencia en el logro de sus objetivos*, I Congreso Virtual Internacional Economía y contextos organizativos: nuevos retos, 2017, p.1.

DAMASIO, A., “Y el cerebro creó al hombre”. Ed. Círculo de Lectores por cortesía de Ediciones Destino, 2010, pp 401-403.



- DECI, E. L. Y RYAN, R. M., *Self-determination theory: A macrotheory of human motivation, development and health*. Canadian Psychology, 49, 2008, pp. 183-185.
- DELGADILLO SALAZAR, K. M., “La orientación futura de estudiantes de nivel medio superior en función de las metas de vida y su relación con la autoeficacia, la motivación y la influencia social” Universidad autónoma de nuevo león. Monterrey. México, 2016, p. 34.
- DÍAZ ESCUDERO, A., *Análisis del marco teórico y legal de la evolución de la responsabilidad de las personas jurídicas y las obligaciones del compliance officer*. Trabajo de fin de Master en el ejercicio de la abogacía presentado en la Universidad Internacional de La Rioja, 2017.
- DOMÍNGUEZ BILBAO, R., REVILLA CASTRO, J.C., *La auditoría sociolaboral como ámbito para una psicología social crítica, Working Life Audit as a field for a Critical Social Psychology*. Revista de psicología del trabajo y de las organizaciones Vol. 18. nº 1., 2002, pp. 75-94.
- DORTA VELAZQUEZ, J.A., tesis doctoral “Un modelo de control interno para la Universidad Pública española”, 2004. ULPGC. Servicio de Publicaciones y Difusión Científica.
- ECONOMÍA PLANETA. DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO. Editorial Planeta 1980.
- EL-GAZZAR, S.M. Y RUDOLPH A., *Integrating internal control frameworks for effective corporate information technology governance*. Lubin School of Business, Pace University. echnol. Manag. [online]. 2017, vol.14, nº 3, pp.361-370.
- ENTRENA CUESTA, R., *El concepto de administración pública en la doctrina y el derecho positivo españoles*, Revista de administración pública, nº 32, 1960, pp. 55-74.
- ESGUERRA, F. A., *Economía conductual, principios generales e implicaciones*, cuadernos hispanoamericanos de psicología 1 enero - junio 2015, vol. 15 no. 1, pp. 67-72
- ESPACIO FORMACIÓN S.L., *Inteligencia emocional aplicada al entorno laboral*, 2007, pp.1-3.

EUROSAI *Audit of ethics in public sector organisations: Guideline*, mayo, 2017.

- *Auditing ethics in the public sector. A general overview of sais' practices*, junio, 2015.
- *Supporting Sai to enhance their ethical infrastructure- Part 1: A general overview of SAIs' ethical strategies and practices*, Julio 2013.

FAYE, C. Y SHARPE, D., *Academic motivation in university: The role of basic psychological needs and identity formation*. Canadian Journal of Behavioral Science, 50, 2008, pp. 189-199.

FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *La gestión de los riesgos de fraude en las entidades locales DUSI para el Marco cumunitario 2014-2020* en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados nº. Extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, págs. 155-170.

- “El control de las administraciones públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la Intervención General de la Administración del Estado”. Civitas, 2011.
- *Análisis axiológico del Código de Ética para la Auditoría Pública*. Revista Auditoría Pública nº 75, 2020, pp. 101-116.

FERNÁNDEZ BERROCAL, P., EXTREMERA PACHECO, N., *La Inteligencia Emocional y la educación de las emociones desde el Modelo de Mayer y Salovey*, Revista Interuniversitaria de Formación del Profesorado 2, vol 19, nº 3, 2005, pp. 63-93.

FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, M.J., *Novedades introducidas por el RD 424/2017 en el régimen jurídico del control interno de los entes locales*, revista presupuesto y gasto público nº 91, 2018, pp. 45-63.

FERNÁNDEZ MORO, A.E., *El mapa de riesgos de negocio: bases para su elaboración*, nº 104 de la revista Partida Doble, 1999, pp. 72-85.

FIASEP (Fundación para la Investigación en Auditoría del Sector Público). *Conclusiones del I Congreso Nacional de Auditoría del sector publico*. Revista Auditoría Pública nº 33, 2004. pp. 5-8.



FLINT, P. *Crisis y reflatamiento organizacional*, 2011. <https://sociedadperuanadederecho.wordpress.com/2011/08/05/crisis-y-reflotamiento-organizacional/>.

FRITZEN, S.J., “La ventana de Johari: ejercicios de dinámica de grupo, de relaciones humanas y de sensibilización”, 1987. EDITORIAL SAL TERRAE.

GALIMBERTI, U., “Diccionario de Psicología”. Siglo XXI Editores, 2002, pp. 252-253.

GARCÉS GIRALDO, L.F., GIRALDO ZULUAGA, C. J., “Emociones en Aristóteles: Facultades anímicas en la formación de las opiniones y de los juicios”, *Sophia*, vol. 14, n° 1, 2018, pp. 75-86.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E, Y FERNÁNDEZ, T.R., “Curso de Derecho administrativo”, Madrid: Civitas, 2015, vol. I.

GARCÍA FERNÁNDEZ-ABASCAL E. G., GARCÍA RODRÍGUEZ, B. JIMÉNEZ SÁNCHEZ, M.P. MARTÍN DÍAZ, M.D., DOMÍNGUEZ SÁNCHEZ, F.J. “Psicología de la Emoción”, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010.

GARCÍA MUÑOZ, J., *El enfoque de riesgo en la auditoría pública. Metodología y tendencias*, “Manual de auditoría Pública de las Entidades Administrativas”, Fundación FIASEP, 2020, p. 75.

- *Evolución y tendencias del control interno público para la próxima década*. Presupuesto y gasto público, n° 86, 2017, pp. 109-122.
- “Gobernanza, Gestión de Riesgos y Cumplimiento Normativo en la Universidad Pública”. Amarante, 2018.
- *Claves abiertas por el enfoque de riesgos en la fiscalización local. Viaje a lo operativo. Cantidad o calidad* en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, n°. Extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, pp. 79-92.

GARCÍA RIBAS C., “Auditoría emocional. La metodología que nos permite detectar las carencias de comunicación que generan hostilidad en las organizaciones”, 2006. García Ribas Comunicación S.L. Dossier Auditoría Emocional

GARCÍA SÁNCHEZ, I.M., RODRÍGUEZ ARIZA, L. Y MARTÍN ZAMORA, P., *La obligación de ser socialmente transparente: El estado de información no financiera*. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, nº 443, 2020.

GARCÍA-VALDECASAS MEDINA, J.I., *Una definición estructural de capital social*, Revista hispana para el análisis de redes sociales” Vol.20, 2011, pp.132-160.

GARCÍA VALDÉS, M. Y SUÁREZ MARÍN, M., *El método para la consulta a expertos en la investigación científica*, Rev Cubana Salud Pública vol.39 nº.2, 2013, pp.253-267

GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J., *El «sector público» como referente actual del derecho administrativo*. Revista de Administración Pública, nº 209, 2019, pp. 175-208.

GARDNER , H., “Frames of mind: the theory of multiple intelligences”, 1983.

- “La inteligencia reformulada. Las inteligencias múltiples en el siglo XXI”, 2001.
- “Inteligencias múltiples”, Ed. Paidós ibérica, 2005.
- *Audiences for the theory of multiple intelligences. Teachers college record v.106*, 2004, pp. 212-220.

GARRIDO FALLA, F. *El concepto de servicio público en derecho español*, Revista de administración pública, nº 135, 1994, pp. 7-36.

GAVIRIA STEWART, E., LÓPEZ SÁEZ, M., CUADRADO GUIRADO, I., “Introducción a la psicología social”. Ed. Sanz y torres, 2009.

GIL ALUJA, J., *De la razón artificial a la inteligencia artificial*. Revista E.M. nº 64, 2020, pp.1-10.

GIRALDO, L.F., GIRALDO ZULUAGA, C. J., *Emociones en Aristóteles: Facultades anímicas en la formación de las opiniones y de los juicios*, Sophia, vol. 14, nº 1, 2018, pp. 75-86.

GOLEMAN, D. “Emotional intelligence”, Bantam Books, 1995.

- Inteligencia emocional, Editorial kairos, 1996.
- “Working with emotional intelligence”, Bantam books, 1999.
- “La práctica de la inteligencia emocional” 1999. Ed. Kairos.



- “El cerebro y la inteligencia emocional”, 2011, pp.157-158.

GONZÁLEZ BENITO, O. Y MARTOS PARTAL, M.M., *Capital de marca: pilares, medición y efectos sobre el consumidor y la empresa*, nº 414, 2019, pp. 13-22.

GONZÁLEZ BENITO, O., HIDALGO BAZ, M. Y MARTOS PARTAL, M.M., *Is advertising helpful for organic businesses?: Differential effects of packaging claims* en *International Journal of Advertising*, Vol. 36, nº. 4, 2017, pp. 542-561.

GONZÁLEZ BENITO, O. Y HERNÁNDEZ MAESTRO, R.M., *Implicaciones de los Distintivos de Calidad: análisis en el Contexto del Turismo Rural Español* en *Revista Turismo & Desarrollo*, nº. 12, 2009, pp. 113-126.

GONZÁLEZ DÍAZ, A. ET AL., *El proyecto sectores de la nueva economía 20+20 sectores de la nueva economía 20+20. Reset Economy*. Fundación EOI, 2012, pp.22-23.

GONZÁLEZ GIL, L.M., Parada Quiroga, J.R., “Administración del riesgo en entidades públicas y privadas”, 2013, pp.1-2.

GONZALEZ-MALAXECHEVERRIA, M. A., *De la auditoria integrada a la auditoria global*, Segundo Congreso Internacional de Auditoría Integral, p.16.

GOTTFREDSSON, L.S., “Mainstream Science on Intelligence: An Editorial With 52 Signatories, History, and Bibliography”, the following statement was first published in the *WallStreet Journal*, December13, 1994.

GUIL BOZAL, M., *Escala mixta Likert-Thurstone*. *Revista Andaluza de Ciencias Sociales* nº 5, 2006, pp. 81-95.

GUTIERREZ PEREZ, E., *Corrupción pública: concepto y mediciones. Hacia el Public compliance como herramienta de prevención de riesgos penales*. *Revista política criminal*, vol.13, nº25, 2018, pp.104-143.

HANAFI, R., *Spiritual intelligence, emotional intelligence and auditor’s performance*. *JAAI* Volume 14 nº 1, 2010, pp. 29–40.

HASANUDDIN, R Y SJAHRUDDINSE, H., *The Structure of Emotional Intelligence, Spiritual Intelligence and Its Relationship with Work Enthusiasm and Auditor Performance*, *World Journal of Business and Management*, Vol 3, nº1, 2017, pp.1-16.

HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNÁNDEZ COLLADO, C., BAPTISTA LUCIO, P. “Metodología de la investigación” McGraw-Hill Interamericana México, 2004.

HEVIA VAZQUEZ, E., “Concepto moderno de auditoría interna” capítulos IX, XI y XII. Editado por el Instituto de Auditores Internos, 1999.

HOLMES, A., “Auditorías principios y procedimientos”. Editorial limusa. México, 1994.

HUAYLUPO ALCÁZAR, J., *La incomunicación social en la globalización de las técnicas comunicativas*. Revista Ciencias económicas 28 n° 2, 2010, pp. 447-462.

IGLESIAS, F., *¿Qué es el Neuromanagement?*. Revista online RRHH Digital, 2020, <http://www.rrhhdigital.com/editorial/49677/>

INFORME GREENBURY, Report of a study group chaired by sir Richard greenbury , gee 17 jul, 1995.

INFORME CADBURY. Boicac, n° 18, septiembre 1994.

INFORME COCO, publicado por el Instituto Canadiense de Contadores Autorizados, 1995.

INFORME HAMPEL, Commite of Corporate Gobernance: final report, 1998.

INFORME OLIVENCIA, documento de la Comisión especial para un código ético de los consejos de administración de las sociedades. Madrid, Febrero de 1998.

INFORME TURNBULL, Institute of Chartered Accountans of England and Wales- Icaew, 1999.

INFORME VIENOT, Le Conseil d’administration des societes cotees. Cnmv Francia, 1995.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS, Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, 2017.

- *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna. 2017.*
- *Código de ética, 2017.*



INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA, (La fábrica de pensamiento). *Gestión estratégica del talento en Auditoría Interna*, 2017.

- *Ciberseguridad: Una guía de supervisión*, 2016, pp.7-8.
- *Aplicación del marco integrado de control interno (COSO) en el sector público español*, 2016.
- *Cómo luchar contra el fraude en la empresa Documento de Auditoría Interna*, nº2., 2000, p.19.

INSTITUTO DE AUDITORES DE AUDITORES INTERNOS-KPMG. “Visión 2020. Desafíos de Auditoría Interna en el horizonte 2020”, 2015.

INTOSAI-ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions. Guidance for Good Governance). ISSAI Framework. Normas empleadas en la investigación:

- ISSAI 1- La Declaración de Lima.
- ISSAI 20 - Principios de transparencia y rendición de cuentas Aprobado 2010.
- ISSAI 21 - Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas. Aprobado 2010.
- ISSAI 30 - *Code of Ethics*. Aprobado 2016.
- ISSAI 40 - Control de Calidad para la EFS. Aprobado 2010.
- ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, 2013.
- ISSAI 200 - Fundamental Principles of Financial Auditing, 2013.
- ISSAI 300 - Fundamental Principles of Performance Auditing, 2013.
- ISSAI 400 - Fundamental Principles of Compliance Auditing, 2013.

JACKA, J.M., *How's your EQ*, Internal Auditor; Feb2018, Vol. 75 Issue 1, 2018, pp.36-41.

JIMÉNEZ RIUS, P. *Responsabilidad contable de las autoridades y empleados públicos* en “Guía práctica de compliance en el sector público”. Wolters Kluwer, 2020, pp. 617-636.

- *El papel esencial del Tribunal de cuentas en el nuevo régimen de control interno de las Entidades Locales* en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, nº Extra 2 (Coordinado por José María Ruiz Sánchez), 2018, pp. 161-176.

- *La responsabilidad contable: modificaciones y mejoras imprescindibles en Presupuesto y gasto público*, nº 86, 2017, pp. 75-90.
- “El control de los fondos públicos: propuestas de mejora”. Thomson-Civitas, 2007.

JOSA ARBONÉS, N. Y RUIZ GARCÍA, E. *La fiscalización e intervención limitada previa en régimen de requisitos básicos en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, nº Extra 2 (Coordinado por José María Ruiz Sánchez), 2018, pp. 81-93.

JOVELL A. J., “Liderazgo afectivo”, Alienta editorial, 2007.

KAHNEMAN, D., *Una perspectiva psicológica de la economía*, Revista de la Asociación IUS ET VERITAS, ISSN 1995-2929, nº. 46, 2013, pp. 420-429.

- “Pensar rápido, pensar despacio”, 2013, p. 3.

KAHNEMAN, D., SLOVIC, P. & TVERSKY, A., “Judgement Under Uncertainty: Heuristics and Biases”. Cambridge University Press, 1982.

KAPLAN, R. Y NORTON, D., *The Balanced Scorecard*. Ediciones Gestión 2.000, 1997.

KEYNES, J.M., *The General Theory of Employment, Interest, and Money*. Editorial Palgrave Macmillan, 1936, pp. 81-82.

KLITGAARD, R., “Controlling Corruption”, Berkeley: University of California Press, 1988, p.4.

KNAPP, M.C.; KNAPP, C.A., *Cognitive Biases in Audit Engagements*. CPA Journal, 2012, Vol. 82 Issue 6, 2012, pp. 40-45.

KOHANDEL, Z., TALEBNIA, G., NIKOOMARAM., H., *The Role of Auditors' Biases and Decision Making on Errors with a Cognitive Approach in Capital Market (A Case Study: Securities and Exchange's Certified Auditors)*. Iranian Journal of Finance, 2018, pp.60-82.

KOSCIUCZYK, V., *El aporte de la Economía Conductual o Behavioural Economics a las Políticas Públicas: una aproximación al caso del Consumidor real*. Palermo Business Review, nº 7, 2012, pp.23-40.



KUHL, J., “Feeling versus being helpless: Metacognitive mediation of failure-induced performance deficits”. En F. Weiner & R. H. Kiuwe, (Eds.): Metacognition, motivation, and understanding. Hillsdale, NJ: Erlbaum, 1987, pp. 217-235.

LAWRENCE, K. *Developing leaders in a VUCA environment*, UNC Executive Development, 2013, pp.3-4.

LEAHEY, T. H., “Historia de la psicología”. Editorial Pearson. Prentice Hall. 2005, pp. 367-371.

LIDÓN MARS AICART, M., “Asociaciones entre el Estilo Controlador del Entrenador y el Malestar de los Jugadores de Fútbol Base”. Facultad de Psicología. Universidad de Valencia, 2015, p 43.

LIN, N., Social Capital. “A Theory of Social Structure and Action”. Cambridge: Cambridge University Press, 2001, p. 24.

LLERANDI BUENO, D., “Responsabilidad Social y Reputación Corporativa”. Evidencias Empíricas, 2014.

LÓPEZ, E., “El líder transformacional en las empresas del siglo XXI”. Talento humano, 2010,

LÓPEZ, R., *Diferencia entre sesgo y heurístico*. Behavioral Economics Blog, 2019. <https://behaviorandeconomics.com/diferencias-entre-sesgo-y-heuristico/>.

LÓPEZ DONAIRE, B. Y PINTOS, J., *El compliance en la contratación pública: Retos y oportunidades. El marco de la integridad pública*, <https://www.jaimepintos.com/compliance-en-la-contratacion-publica/>, 2020.

LÓPEZ GONZÁLEZ, E. Y MENDAÑA CUERVO,C., *La Gestión Presupuestaria de Distribución con un Algoritmo Genético Borroso en Información Tecnológica*-Vol. 16 n°3-2005, pp. 45-56.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M., Coronavirus y gasto público en Diario de Sevilla el 2/08/2020. https://www.diariodesevilla.es/opinion/tribuna/Coronavirus-gasto-publico_0_1488451163.html.

- *Las administraciones públicas ante la responsabilidad social*, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ISSN 1577-2403, n° 91, 2010, págs. 48-51.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. Y MARTÍNEZ MONTES, G., *La gestión sistemática del riesgo en la contratación pública. Una oportunidad para la mejora*, Auditoría Pública nº 73, 2019, pp. 17-28.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. Y MINGUILLÓN ROY, A., *Las fiscalizaciones de cumplimiento realizadas por los OCEX: normas técnicas, ejecución e informes*, Revista Española de Control Externo • vol. XIX • n.º 56 (Mayo 2017), pp. 15-42.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. Y ORTIZ RODRÍGUEZ, D., “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en *La ciencia de la contabilidad*. Doctor Mario Pifarré Riera. Ed. Universidad de Barcelona, 2005, pp. 501- 518.

LOZANO GARCÍA M. B., “Las debilidades del gobierno corporativo en los casos de corrupción: el papel del Consejo de Administración” en *La corrupción en un mundo globalizado : análisis interdisciplinar / coord. por Nicolás Rodríguez García, Eduardo A. Fabián Caparrós*, 2004.

LÓPEZ MORENO, W., SÁNCHEZ RÍOS, J. A., *El Triángulo del Fraude y sus Efectos sobre la Integridad Laboral*. Anales de Estudios Económicos y Empresariales, Vol. XXI, 2011, pp.39-57.

LUTHFIA OSI DEWINA, *The Importance of Emotional Intelligence for Internal Auditors*, BAPPENAS Working Papers, 2018, pp.80-91.

MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE, *¿Artificial intelligence the next digital frontier?*, 2017, p. 6.

MALETTA, H., *La evolución del Homo economicus: problemas del marco de decisión racional en Economía*. Economía Vol. XXXIII, nº 65, semestre enero-junio 2010, pp. 9-68

MANUCCI, M., “El capital emocional en las organizaciones”, *Gestión emocional*, 2014, pp.102-104.

MARAM, L., *Como tener reputación corporativa*, <https://www.luismaram.com/como-tener-reputacion-corporativa/reputacion-corporativa-3/>, 2013.

MARTENS, F.J. , Y RITTENBERG, L., *Risk appetite– critical to success*, COSO, 2020, pp.1-29.



MARTÍNEZ LEÓN, I. M. OLMEDO CIFUENTES, I., *La medición de la reputación empresarial: problemática y propuesta*. Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa Vol. 15, nº 2, 2009, pp. 127-142.

MAYER, J.D. Y SALOVEY, P., “What is emotional intelligence? emotional development and emotional intelligence: implications for educators”, 1997. Nueva York: Basic books.

- *The Intelligence of Emotional Intelligence*. Intelligence nº17, 1993, pp. 433-442.

MAYER, J.D., SALOVEY, P., AND CARUSO, D. R., *Emotional Intelligence New Ability or Eclectic Traits?* American Psychologist, Vol. 63, nº 6, pp. 503–517.

MEIGS, W. LARSEN, J., “Principios de auditoría”. Segunda edición. México. Editorial diana, 1994.

MENA CUEVA, C.E. ET AL, *El capital intelectual desde una revisión teórica de la literatura publicada*, Dom. Cien., ISSN: 2477-8818, Vol. 3, nº, 2017, pp. 29-50.

MEZA, H.M., *Neuromanagement: Una alternativa para una exitosa Gestión Organizacional*, <https://www.infosol.com.mx/wordpress/neuromanagement-una-alternativa-para-una-exitosa-gestion-organizacional/>, 2016.

MIAJA FOL, M. *Análisis de riesgos en el control financiero de las entidades locales*. El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados nº. Extra 4 (Coordinado por Pilar Jiménez Rius), 2018, págs. 46-68.

- *Presente y futuro del control interno en la Administraciones Públicas*, Revista de auditoría pública nº 74, 2019, pp. 85 -98.

MOLERO MORENO, C., SAIZ, VICENTE, E., ESTEBAN MARTÍNEZ, C. *Revisión histórica del concepto de inteligencia: una aproximación a la inteligencia emocional*, revista latinoamericana de psicología, vol 30, nº1, 1998, pp. 11-30.

MORA MÉRIDA, J. A. Y MIGUEL LUIS MARTÍN JORGE, M. L., *La concepción de la inteligencia en los planteamientos de Gardner (1983) y Sternberg (1985) como desarrollos teóricos precursores de la noción de inteligencia emocional*. Revista de historia de la psicología, vol. 28, nº 4, 2007, pp. 67-92.

MORAN, J. W. Y BRIGHTMAN, B. K., Leading organizational change. *The Career Development International*, 6(2), pp.111–118, 2001.

MORENO GARCÍA, E. *¿Qué es el compliance?*,

<http://www.autonomo.es/opinion/item/5403-que-es-el-compliance>, 2017.

MORENO, J.A. Y MARTINEZ, A., *Importancia de la teoría de la autodeterminación en la práctica físico-deportiva: fundamentos e implicaciones prácticas*. Cuadernos de Psicología del Deporte Dirección General de Deportes. Vol. 6, núm. 2, 2006, pp. 39-54.

MORENO JIMENEZ, B. Y BAEZ LEON, C., “Factores y riesgos psicosociales, formas, consecuencias, medidas y buenas prácticas”, p.86. Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo, Universidad autónoma de Madrid 2010.

MUÑOZ MAYA, C.M., DÍAZ VILLAMIZAR, O.L., *El Coaching y la transformación organizacional: una oportunidad para las Empresas y los Coaches*, Elsevier, Vol. 5. Nº 11, 2014, pp. 62-69.

MUÑOZ ARANGUREN, A., Los sesgos cognitivos y el Derecho: el influjo de lo irracional. *Notario del Siglo XXI* nº42, 2012. <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-42/487-los-sesgos-cognitivos-y-el-derecho-el-influjo-de-lo-irracional-0-53842293707507>.

NEIRA FONTELA, E., GARCÍA CHAS, R., *Efectos del capital psicológico en los resultados individuales: un estudio en el colectivo de los ingenieros*. *Revista galega de economía* vol. 24-2. Facultad de económicas y administración de empresa. Universidad de Santiago de Compostela, 2015, p.19.

NELSON P., *Del Concepto de Riesgo: Conceptualización del Riesgo en Luhmann y Beck*. *Revista Mad.* nº. 10, 2004, pp. 95-160.

NORKA, V., *Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización*. *Actualidad Contable Faces*, vol. 8, nº 11, julio-diciembre, 2005, pp. 87-92.

NUENO, P., “Reflotando la empresa”, Ed. Deusto. 1991, p.14.



OLCINA, E., KPMG Y FORENSIC EN CATALUÑA, Motivaciones y perfil del defraudador en la empresa. *Revista de contabilidad y Dirección*, vol.23, 2016, pp.11-25.

ONDERICK-HARVEY, E., *Cinco actitudes de los líderes que deben afrontar cambios*. Harvard businnes review. <https://es.scribd.com/document/407798625/Cinco-Actitudes-de-Los-Lideres-Que-Deben-Afrontar-Cambios-Harvard-Business-Review-en-Espanol>, 2018.

ORELLANA LLACCTAHUAMAN, I., CLEMENTE, R., ALEX O. Y RETAMOZO VIVAR, KIMBERLY A. en su trabajo “Responsabilidades del auditor. Tipos de auditoría”, 2014, p. 8. UNIVERSIDAD NACIONAL DE HUANCVELICA.

ORMART E., LIMA N., NAVÉS F. Y PENA F., *Problemas éticos en la experimentación psicológica*. Asch, Milgram y Zimbardo en cuestión. *International Journal on Subjectivity, Politics and the Arts Revista Internacional sobre Subjetividad, Política y Arte* Vol. 9, septiembre 2013, pp. 15-32.

OVIEDO, G.L., *La definición del concepto de percepción en psicología con base en la Teoría Gestalt*, *Revista de Estudios Sociales*, n°.18 Bogotá May./Aug. 2004, pp.89-96.

PÁEZ, I., *Competencias para el liderazgo gerencial*, *journal sotavento de la facultad de administración de empresas*, Universidad Externado de Colombia, vol. 1., 2006, pp. 78-97.

PEÑA MOLINO, D., *Necesidad de control: análisis conceptual y propuesta experimental*. *Revista Profesional Española de Terapia Cognitivo-Conductual*, pp. 70- 91.

PEÑA QUINTERO, N., *El líder tóxico: su efecto en el ambiente organizacional*, 2006, <https://maturincoaching.wordpress.com/2016/08/02/el-lider-toxico-su-efecto-en-el-ambiente-organizacional/>.

PEÑA. V.A., Y GÓMEZ-MEJÍA, A., *Effect of the anchoring and adjustment heuristic and optimism bias in stock market forecasts*. *Finanzas y política económica*, vol.11, n.2, 2019, pp.389-409.

PÉREZ MESA, R., “La auditoría, un fenómeno transaccional”. Contaduría Universidad de Antioquía, 1982, pp. 81-89.

PÉREZ SALÁN, M., “Claves para el cambio organizacional” Técnicas de gestión de resistencia, 2014.

PÉREZ-FUENTES, D.I., CASTILLO-LOAIZA, J.L., *Capital humano, teorías y métodos: importancia de la variable salud*, Econ. soc. territ vol.16 no.52, 2016, pp.651-673.

PONCE SOLÉ, J., *El Derecho administrativo del siglo XXI*, nº 52 de la Revista General de Derecho Administrativo, octubre 2019, pp.2-17.

PONTI, F, CABAÑAS, B., Inteligencia emocional: la hora de la verdad. Lo que piensan los directivos españoles sobre la revolución en la inteligencia propuesta por Goleman. Revista capital humano nº 177, 2004, pp. 78-81.

PUYOL, J., *Dos caras de la misma moneda*, <https://confilegal.com/20200227-compliance-y-proteccion-de-datos-dos-caras-de-la-misma-moneda/>, 2020.

PWC, ¿En qué hay que transformar la Administración Pública española? Cómo afrontar el reto del cambio del sector público, 2012, p.p. 3-20.

RAY WHITTINGTON, O. Y PANY, K. en “Principios de auditoría”, Mcgraw hill. México, 2005.

REDONDO, A. “Curso práctico de contabilidad general”. Décima edición. Editorial centro contable venezolano. Venezuela, 1993.

RIERA LÓPEZ, M. *El auditor pierde los papeles* en Auditoría pública nº. 66, 2015, pp. 45-50.

- RIERA LÓPEZ, M., en su Tesis doctoral “Políticas de comunicación en los órganos españoles de fiscalización, consulta y defensoría. La aplicación de las nuevas tecnologías como herramienta de transparencia y publicidad activa”. Escuela de Doctorado Estado de Derecho y Gobernanza Global, Salamanca, 2016.

RIVAS MÁRQUEZ, G., *Modelos contemporáneos de control interno*, Observatorio laboral, vol. 4, nº8, 2011, pp. 115-136.



RIVERO ORTEGA, R. “Responsabilidad personal de autoridades y empleados públicos: el antídoto de la arbitrariedad”. Iustel, 2020.

- “Derecho administrativo económico.” Marcial Pons, 2018.
- *La administración electrónica en las leyes 39 y 40/2015*. Cuadernos de derecho local, nº 41, 2016, pp. 72-85.

ROBBINS, S.P. “Comportamiento organizacional”. Editorial Marcial Pons, 2004.

ROBLES, J. M., “Racionalidad acotada: heurísticos y acción individual”. *Theoria*, Vol. 14, nº1, 2005, pp. 37-46.

ROCK, D. Y RINGLEB, A.H., en *The emerging field of NeuroLeadership*, *NeuroLeadership Journal*, 1, 2008, pp. 3-19.

RODRIGUEZ ANTÓN, J.M., *El capital intelectual como diferencia entre los activos y los pasivos intangibles*, 2005,

<http://www.madrimasd.org/revista/revista28/aula/aula2.asp>.

RODRÍGUEZ ARIZA, L., PACHECO OLIVARES, M.R., SANTOS CEBRIÁN, M., FLORES JIMENO, M.R., *Nuevas fronteras de la información. El valor de la inteligencia emocional y social en la empresa* del Libro Retos de la contabilidad y la auditoría en la economía actual, AECA, 2018, pp.241-243.

RODRÍGUEZ GARCÍA, N. *Delitos económicos y sistema penal: nueva estrategia en materia de recuperación de activos y decomiso* en *Presupuesto y gasto público*, nº 82, 2016, págs. 85-118.

ROJI, B. Y CABESTEIRO, R., “Entrevistas y sugerencias indirectas”, UNED, 2016.

ROSETO BARZOLA, C. Y MONTALVO RUILOVA, H., *La disonancia cognitiva como factor motivador en las decisiones del consumidor: caso smartphones*. Universidad Politécnica Salesiana del Ecuador. *Revista Retos*, Vol. 5, nº 10, julio-diciembre 2015.

RUANO, P.A., *Prevención y detección del fraude empresarial*. Presentación monografía sobre el fraude de la *Revista de Contabilidad y Dirección*, nº23, 2016, pp.1-30.

RUANO DIEZ, R., *COSO II-ERM y el papel del auditor interno*, I Congreso Auditoría Interna IIA Colombia, 2014, pp.1-19.

RUBIO JIMÉNEZ, J.C., en “Fuentes de estrés, síndrome de burnout y actitudes disfuncionales en orientadores de instituto de enseñanza secundaria”, 2003, p. 227.

RUEDA LÓPEZ, N., *La eficiencia y su importancia en el sector público*, eXtoikos, nº. 1, 2011, p. 40.

RUIZ SÁNCHEZ, J.M., APARISI APARISI. M.C., Y PARDO BLÁZQUEZ, T., *Antecedentes legislativos del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se desarrolla el régimen del control interno de las Entidades Locales* en El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, nº extra 2 (Coordinado por José María Ruiz Sánchez), 2018, pp. 29-46.

SAMIR M. EL-GAZZAR Y RUDOLPH A. JACOB, *Integrating internal control frameworks for effective corporate information technology governance destacan la importancia de las tecnologías de la información actualmente*, Journal of Information Systems and Technology Management, 14, 2017, pp. 361-370.

SAN JOSÉ MARQUÉS, N., “Hacia una Teoría de la Inteligencia Emociosentiente. Olvidados por Daniel Goleman: Wayne Payne y Xavier Zubiri”, 2017, pp.110-112.

SAN MARTÍN, R., ISLA, P., MELIS, C., *Referencia temporal en el cerebro: una revisión crítica de las contribuciones de la neuroeconomía al estudio de la elección Intertemporal*. El Trimestre Económico, vol. LXXIX (2), nº 314, abril-junio, 2012, pp. 449-473.

SANDOVAL MORALES, H., “Introducción a la auditoría”, Editorial Red tercer milenio S.C. 2012.

SÁNCHEZ ÁLVAREZ, S., “Los otros tipos de riesgo en la empresa”, 2011, <https://www.empresaactual.com/los-otros-tipos-de-riesgo-en-las-empresas/>.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, L.R., *COSO ERM y la gestión de riesgos*. Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 23 N.º 44, p.45, 2015.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Z. *Las nuevas leyes de régimen jurídico y procedimiento administrativo: afianzamiento de la administración electrónica en las relaciones internas de la administración y con los ciudadanos* en Instituciones de



procedimiento administrativo común: novedades de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas / Ricardo Rivero Ortega (dir.), María Dolores Calvo Sánchez (dir.), Marcos Matías Fernando Pablo (dir.), 2016, pp. 43-66.

SÁNCHEZ SANTAMARÍA, J., *La competencia emocional en la escuela una propuesta de organización dimensional y criterial*, Ensayos: Revista de la Facultad de Educación de Albacete, ISSN 0214-4842, ISSN-e 2171-9098, n.º.25, 2010, pp.79-96.

SANGGAR PASARIBU, HASNIDA Y DAN SITI ZAHRENI, *The Influence of Spiritual Quotient and Emotional Quotient to Internal Audit Judgment*, International Research Journal of Advanced Engineering and Science, Volume 3, Issue 2, 2018, pp. 218-221.

SANTOS, J., *El desarrollo de un modelo de gestión por competencias basado en directorios sectoriales*, 2001, pp. 174, 537-574. Esic Editorial.

SANZ APARICIO, M.T., MENÉNDEZ BALAÑA, F.J., RIVERO, M.P. CONDE, M., “Psicología de la motivación”. Editorial Sanz y Torres y UNED, 2009.

SCHWARTZ, T., *La transformación es imposible si los líderes no cambian su mentalidad*. Harvard businnes review, 2018.
<https://es.scribd.com/document/398008461/La-Transformacion-Es-Imposible-Si-Los-Lideres-No-Cambian-Su-Mentalidad-Harvard-Business-Review-en-Espanol>.

SEYEDHOSSEIN NASLMOSAVI, SAUDAH SOFIAN, MAISARAH MOHAMED SAAT, AND AGHA JAHANZEB, *The Effect of Ethics on Auditor's Judgment in Ethical Dilemma Conditions: Evidence from Iranian Auditors*, se reveló que hay un efecto significativo de la ética en el juicio del auditor, 2015, pp. 1-8.

SIEGEL, D Y PAYNE BRYSON, T., *The child's brain*, Bantam Doubleday Dell Publishing Group Inc, 2011.

SIMÓN, C., *El concepto de capital psicológico se abre paso en las empresas*, 2009,
<https://www.knowledgeatwharton.com.es/article/el-concepto-de-capital-psicologico-se-abre-paso-en-las-empresas/>.

SKINNER, B.F., “Ciencia y conducta humana”. Editorial Fontanella, 1977, p.406.

SMITH, A., “An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations”. Editorial William Strahan, 1776, p.422.

- “The theory of moral sentiments”. Printed for Andrew Millar, in the Strand; and Alexander Kincaid and J. Bell, 1759, pp.10-11.

SPIRA, LAURA F. AND PAGE, MICHAEL JAMES, *Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit*. Accounting, auditing and accountability journal, vol. 16, n°4, pp. 640-661, 2003.

STENLING, A., LINDWALL, M., & HASSMÉN, P., *Changes in perceived autonomy support, need satisfaction, motivation, and well-being in young elite athletes*. Sport, Exercise, and Performance Psychology, 4, 2015, p.p. 50-61.

SUÁREZ SUÁREZ, A.S., “El control o fiscalización del sector público”, Tribunal de Cuentas, Servicio de Publicaciones, D.L, 1986, p. 19.

SUÁREZ, J., MAIZ, F. Y MEZA, M., *Inteligencias múltiples: una innovación pedagógica para potenciar el proceso enseñanza aprendizaje*, Investigación y postgrado v.25 n°1, 2010, pp.81-94.

SUDIP BHATTACHARJEE, S. AND MORENO, K.K., *The Role of Auditors’ Emotions and Moods on Audit Judgment: A Research Summary with Suggested Practice Implications* Current Issues in Auditing, December 2013, Vol. 7, n°2, pp. 1-8.

SUFFIELD, M., *Auditors of the future – what are the skills needed in a digital age?*, 1/2020 issue of the ECA Journal, 2020, pp 23-26.

SCHWARTZ, T *La transformación es imposible si los líderes no cambian su mentalidad*. Harvard businnes review , 2018.
<https://es.scribd.com/document/398008461/La-Transformacion-Es-Imposible-Si-Los-Lideres-No-Cambian-Su-Mentalidad-Harvard-Business-Review-en-Espanol>.

THALER, R., *Economía del comportamiento: pasado, presente y futuro*. Revista de Economía Institucional, vol. 20, n° 38, 2018, pp. 9-43.

- *From Homo Economicus to Homo Sapiens*. Journal of Economic Perspectives 14, 2000, pp. 133-141.
- *Some Empirical Evidence on Dynamic Inconsistency*. Economics Letters, 8, 1981, pp. 201-207.



THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION, *Coso in the cyber age*, 2015.

THOMSON, K., RODRIGUEZ TARODO, A., “El capital emocional”, 2000. Esic Editorial.

TORRES, D., *Buen gobierno, gestión del riesgo y auditoría*. Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas, ISSN 1992-1896, ISSN-e 2221-724X, Vol. 1, n°. 2, 2006, pp. 21-25.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL DE MADRID. *Diagnosis y propuestas sobre transparencia y corrupción en España*, en el 25 aniversario, 11 de septiembre 2018 .

TRUJILLO FLORES, M. M. Y RIVAS TOVAR, L. A., *Orígenes, evolución y modelos de inteligencia emocional*. Innovar [online]. 2005, vol.15, n.25, 2020, pp.9-24.

TVERSKY, A., Y KAHNEMAN, D., Belief in the law of small numbers. Psychological Bulletin, Vol. 76, No. 2, 1971, pp. 105-110.

VALENCIA RODRÍGUEZ, M., *El capital humano, otro activo de su empresa Entramado*, vol. 1, n°. 2, julio-diciembre, 2005, pp. 20-33.

VARGAS PALACIO, A.M., *Enron y el papel de la ética en los negocios*, 2010, p.18-20.

VARGAS TÉLLEZ, J. A., *Implicaciones de la teoría motivacional de la Autodeterminación en el ámbito laboral Motivational implications of the theory of Selfdetermination in the workplace*. Revista Electrónica Nova Scientia, n° 9 Vol. 5, 2012, pp. 154-175.

VERA GARCÍA, R., “Diccionario de psicología”. Ed. Vértices psicólogos, 2015.

VIDAL SALAZAREN, M.D., CORDÓN POZO, E., FERRÓN VÍLCHEZ, V. *Efectividad del coaching en los procesos de mejora de gestión de empresas esa relación*, Universia Business Review, n° 31, 2011, pp. 82-101.

VILLA, J. Y CAPERÁN, J., “Manual de coaching”, Profit Editorial, 2010.

YAÑEZ GALLARDO, R., CUADRA OLMOS, R., “La técnica Delphi y la investigación en los servicios de salud”, Ciencia y enfermería XIV, 2008, pp.9-15.

ZEUS, P. Y SKIFFINGTON, S., “Guía completa de coaching en el trabajo”, McGraw-hill profesional. 2002.

ZIMMERMAN, B. J., “Attaining self-regulation: A social cognitive perspective”. In M. Boekaerts, P. R. Pintrich y M. Zeidner (Eds.), Handbook of self-regulation, 2000, pp. 13- 40.

ZOHAR, D., MARSHALL, I., “Inteligencia espiritual”, 2001. Plaza & Janes Editores, S.A.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

LEY 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

LEY 39/ 2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

LEY 4/2019, de 17 de julio, de Administración digital de la Xunta de Galicia

LEY 4/2019, de 17 de julio, de Administración digital, se indica en su exposición de motivos la evolución de la administración electrónica.

LEY 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

LEY 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

LEY 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

LEY SARBANES-OXLEY, promulgada en Estados Unidos, en el año 2002.

REAL DECRETO 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local

REAL DECRETO-LEY 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.



REAL DECRETO-LEY 14/2019, de 31 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes por razones de seguridad pública en materia de administración digital, contratación del sector público y telecomunicaciones.

RESOLUCIÓN de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría.

RESOLUCIÓN de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

RESOLUCIÓN de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

DECRETO 622/2019, de 27 de diciembre, de Administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía.

CIRCULAR 1/2016 sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas de la Fiscalía General del Estado.

NORMA ISO 31000:2018.

LIBRO BLANCO sobre la inteligencia artificial-un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza emitido por la Comisión Europea, 2020, pp. 1-31.